BIBLIOTECA
DI SCIENZE ECONOMICHE

N. 6-7

FILIPPO MEDA

# La riforma generale delle imposte dirette sui redditi

MILANO - FRATELLI TREVES, EDITORI

SECONDO MIGLIAIO.

BIBLIOTECA
UNIVERSITÀ DI TORINO
FP
45
FACOLTÀ DI ECONOMIA

Erato

15. V. 20

# LA RIFORMA GENERALE
# DELLE IMPOSTE DIRETTE SUI REDDITI.

DEL MEDESIMO AUTORE:

*La questione armena* . . . . . L. 1 50

*La questione belga* . . . . . 1 50

BIBLIOTECA DI SCIENZE ECONOMICHE

FILIPPO MEDA

# La riforma generale delle imposte dirette sui redditi

MILANO
FRATELLI TREVES, EDITORI
1920

Secondo migliaio.

FP 2902

DIRITTI LETTERARI

*I diritti di riproduzione e di traduzione sono riservati per tutti i paesi, compresi la Svezia, la Norvegia e l'Olanda.*

Tip. Fratelli Treves.

## PREFAZIONE.

*Si è creduto opportuno raccogliere in questo volume la relazione al disegno di legge « Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali » da me presentato alla Camera dei Deputati nella XXIV Legislatura.*[1] *Il disegno di legge, come è noto, non ebbe seguito parlamentare; ma costituì la base del decreto legge 24 novembre 1919, N. 2162, promosso dal mio successore, l'on. Tedesco.*

*Alla relazione si premette l'articolo col quale io, nella* Nuova Antologia *del 16 aprile 1919, esponevo ed illustravo nelle sue linee generali il disegno di legge, con riferimento alle prime discussioni da esso suscitate nella stampa; e si fa seguire una breve nota per chiarire quali sono le differenze principali fra il disegno di legge stesso ed il decreto Tedesco.*

Milano, 1 febbraio 1920

FILIPPO MEDA.

[1] *Atti Parlamentari*: Camera dei Deputati: N. 1105: seduta del 6 marzo 1919.

# La riforma della imposizione diretta alla Camera Italiana.

Chi diceva, prima della guerra, *riforma tributaria*, intendeva quasi esclusivamente riferirsi alla riforma dei tributi diretti; non era allora la situazione finanziaria ridotta, per il carico enorme dei debiti e per il cresciuto costo di tutti i servizi statali, alle difficoltà, un tempo neppure pensabili, nelle quali ora noi ci dibattiamo. E così si aveva ragione di credere che un più moderato assetto della imposizione sui redditi dei cittadini avrebbe dovuto recare l'incremento di entrate bastevoli per i nuovi compiti della pubblica amministrazione, attuando in pari tempo una maggiore giustizia distributiva.

Oggi le cose son ben mutate! Nè ho certo bisogno di spiegare come la riforma tributaria, posta in rapporto alle necessità del Tesoro, dovrebbe concepirsi in un senso ben più ampio; basterebbe considerare — in un conto semplicista — come, anche col prelevare una

aliquota del 20 % sui redditi, un miliardo calcolato al tasso di capitalizzazione al 5 % non si avrebbe se non risalendo ad un patrimonio fruttifero di cento miliardi, per farsi un'idea del come la imposizione diretta non sia più in grado di costituire la base del bilancio; ma possa soltanto miràre sia ad una sempre più efficace partecipazione agli oneri generali, sia ad una funzione perequativa, in quanto si presta agevolmente, a differenza d'ogni altro genere di tributo, a colpire la ricchezza con misura progressiva.

Il disegno di legge che ho presentato testè alla Camera e che ho intitolato « Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali », non deve dunque essere giudicato alla stregua della sua efficienza restauratrice della finanza statale; perchè da questo punto di vista, ed io non ho mancato più volte di avvertirlo, si illuderebbe pericolosamente chi vi facesse sopra un grande assegnamento. Lo so purtroppo che taluni credono o lasciano credere essere possibile sol che si abbia coraggio — e il coraggio s'intende qui nel senso del non aver scrupoli tecnici e del non soffermarsi di fronte a nessuna progressione di aliquote — far piovere nelle casse dello Stato quanti milioni si desiderino prendendoli presso chi

li ha: ma non sono simili concezioni altro se non o il frutto di un grossolano empirismo per cui ogni giornalista si improvvisa finanziere, o la espressione di una demagogia altrettanto facile quanto rovinosa; mentre la verità è ben diversa: la verità è, voglio dire, che prescindendo dalle audacie consentite in certi periodi eccezionali quali sono i periodi di guerra, il rendimento sicuro ed ascensionale delle imposte sui redditi sta in ragione diretta della organicità e della moderazione con cui sono foggiate, non meno che della rigorosità con cui se ne esige l'applicazione.

Il disegno di legge ha da essere quindi giudicato appunto come un proposito serio, maturato in ogni suo aspetto, e scaturito da uno studio esauriente della materia, di dare al nostro paese un sistema positivo, chiaro, non timido, ma insieme prudente, di imposizione diretta; tale che da una parte rimuova le deficienze ed i vizi del sistema vigente, e dall'altra lo completi con l'accoglimento dei principii ormai acquisiti alla dottrina ed alla pratica finanziaria.

In Italia, come ognuno sa, abbiamo delle imposte sui redditi, non la imposta sul reddito; parlo di imposta statale, e tralascio quindi quella che in certi comuni, pochi, sopportano i cittadini sotto la forma della

tassa di famiglia. Di più queste imposte sui redditi sono proporzionali, se si trascurano, come devono essere trascurati qui, i decreti emanati durante la guerra, coi quali mentre si istituirono certi tipi di imposte dirette speciali, intese a colpire determinate e poco numerose categorie di cittadini, si aggravarono con un criterio di progressività anche le aliquote delle imposte fondiarie e di ricchezza mobile.

Invece il postulato che può affermarsi ormai fuori di discussione, si è che l'imposizione diretta tipica debba essere sul reddito, cioè sul coacervo dei redditi, o, secondo una parola dell'uso, globale; e crescere in ragione progressiva del reddito imponibile; postulato già accolto in parecchie legislazioni moderne, e che da noi si è avuto il torto finora di ammirare e di applaudire, senza osarne la traduzione in atto.

Per farlo, la via apparentemente più semplice sarebbe stata quella di sopprimere le imposte dirette attuali, e di creare una unica imposta nuova sul reddito; ma se io mi son mantenuto lontano da questa via fu per degli eccellenti motivi, che potrò indicare brevemente.

In primo luogo dovevo preoccuparmi del salto nel buio, che è sempre l'incubo dei mi-

nistri delle finanze ai quali sorridono le tentazioni riformatrici. Le imposte esistenti si sa quello che rendono; ma per le nuove non si possono che proporre dei preventivi. Or come sarebbe lecito rimanersene tranquilli durante l'esperimento? come non preoccuparsi di eventuali soluzioni di continuità? come non dubitare ragionevolmente che il sistema nuovo sia per esigere un certo periodo di preparazione prima di rendere in pieno? Inoltre era da riflettere che se la riforma insieme ad uno scopo di giustizia distributiva doveva avere quello di incrementare in misura sensibile il ricavo erariale della imposizione diretta, essa qualora avesse consistito nella sostituzione della imposta sul reddito alle imposte sui redditi, posto che il reddito non è se non la somma dei redditi, avrebbe richiesto l'introduzione di aliquote elevatissime fin dai primi gradini dell'imponibile, dando un' impressione politica di pessimo augurio e provocando subito, con maggiore intensità forse, quel fenomeno della occultazione e della evasione che già vizia il regime attuale, e che è invece necessario affrontare coll'onesto proposito di farlo scomparire una buona volta, o almeno di ridurlo entro limiti non dirò compatibili, ma tollerabili.

Per ultimo la conservazione delle tre im-

poste fondamentali che noi possediamo con basi di accertamento ben definite, presentava subito un risultato apprezzabile nel più alto grado; quello cioè di costituire il primo e più importante fondamento, il punto di partenza, anzi di appoggio, per l'accertamento del reddito complessivo. Spiegherò più innanzi come l'imponibile che si tiene in conto per l'applicazione della imposta sul reddito sia in parte diverso dagli imponibili ai quali si applicano le imposte sui redditi. Ma questo non toglie che dando, come il disegno di legge dà, alla imposta progressiva sul reddito carattere e funzione di imposta complementare d'una imposta normale la quale non è se non il riordinamento razionale e la fusione logica delle tre imposte dirette già esistenti, si rende notevolmente più facile, più rapida, più sicura nei suoi risultati la istituzione della imposta stessa sul reddito, e si ottiene di poterla innestare come un ramo fresco in un tronco annoso, che le darà vita colle sue linfe, e la farà germogliare e la svilupperà ben prima che non sarebbe accaduto se il ramo si fosse piantato direttamente nel suolo per attendere che mettesse radici attraverso le quali nutrirsi e fruttificare.

L'imposta normale è dunque congegnata come una unica imposta sui redditi, discri-

minata mediante la diversità delle aliquote (18, 15, 12, 9) a seconda che si tratti di redditi provenienti dal solo capitale (categoria *A*), dal capitale misto al lavoro (categoria *B*), dal solo lavoro (categoria *C*). Una categoria speciale, la *D*, è stata mantenuta per contemplare i redditi degli impiegati di enti pubblici (non più soltanto dello Stato, delle Provincie e dei Comuni) in considerazione del dato positivo e incontroverso che questi redditi, fra i redditi di lavoro, sono gli unici non incerti e non variabili, perchè risultanti da piante organiche conosciute e non soggette a modificazioni se non per atto di pubblici poteri.

Si rileva di primo acchito come, mentre le categorie *B*, *C*, e sostanzialmente anche la *D*, non sono se non le corrispondenti categorie della attuale imposta di ricchezza mobile, la categoria *A* comprende invece insieme riunite la categoria *A* della ricchezza mobile, l'imposta sui fabbricati e quella sui terreni. Ciò proviene dall'essersi voluto considerare come unica fonte di reddito il puro capitale, sia esso investito in beni immobili o in qualunque altro modo; il che non toglie tuttavia che, data la diversa base sulla quale deve farsi l'accertamento a seconda del diverso modo d'investimento, la categoria *A*

non debba essere per questo effetto tripartita (categoria $A_1$ comprendente le categorie $A_1$ e $A_2$ della ricchezza mobile, categoria $A_2$ per i redditi di fabbricati, categoria $A_3$ per i redditi di terreni).

Lo scopo di queste brevi pagine, le quali si propongono di tracciare la linea generale della riforma proposta, non consente di intrattenere i lettori intorno alle non poche novità che si sono volute introdurre nel sistema vigente (1). Qui mi limiterò a notarne tre: 1° che nella categoria $A_1$ è stato trasportato un reddito il quale finora si contemplava nella categoria $B$; quello delle società per azioni; trasporto giustificato dal criterio che si adotta (sebbene soltanto per le società nazionali) nel disegno di legge di colpire non più il reddito in base ai bilanci (salvo casi speciali preveduti a garanzia della finanza), bensì quello che viene effettivamente ripartito, e che come tale merita quindi di essere considerato frutto del puro titolo azionario o della obbligazione, a beneficio del portatore o del titolare che di regola non prestano all'azienda alcun lavoro, o che se ne prestano sono per esso separata-

(1) Il lettore troverà tutto nella relazione che è pubblicata più innanzi nel volume.

(*n. d. e.*).

mente compensati; 2° che nella categoria $A_3$ non figura il reddito degli opifici, oggi colpiti dalla imposta fabbricati, in quanto il disegno di legge li tratta come fattori della produzione industriale, e il loro reddito ammette conglobato nel reddito dell'azienda, e quindi colpito in categoria $A_1$ o $B$ a seconda che l'azienda abbia forma di società per azioni, ovvero di azienda personale o di società di persone; 3° che nella categoria $B$ sarà compresa d'ora innanzi (nell'ipotesi, si capisce, che il disegno di legge diventi legge dello Stato) una classe di redditi che oggi non vi è inclusa; i redditi cioè dell'industria agraria anche se esercitata direttamente dal proprietario del fondo; reddito, come ognuno non ignora, diverso o distinto dal reddito dominicale colpito in categoria $A_3$, e che infatti è già soggetto, anche nel sistema vigente, ad imposta di ricchezza mobile quando sia realizzato da persona diversa dal proprietario.

Senonchè a proposito appunto del reddito dei terreni spettante al proprietario del fondo indipendentemente da quello che si produce colla applicazione del lavoro alla terra, si affacciava una grossa questione: si doveva mantenere l'imposizione in base al catasto, o si doveva invece applicarla al valore lo-

cativo del fondo? Non ho bisogno di chiarire ai lettori della *Nuova Antologia* la differenza tra l'un metodo e l'altro; salve le diverse condizioni regionali e provinciali, si può asserire senza timore di sbagliare, che in media il reddito catastale è per lo meno la metà del reddito effettivo, quale risulta dai contratti di locazione; sicchè, sempre in via di calcolo sommario, la aliquota del 18 % applicata ai redditi catastali è in fatto una aliquota del 9 %, tutt'al più, applicata al reddito reale. E neppure parrà temerario ch'io dica come in verità, una volta postici sul terreno dell'accertamento dei redditi che siano effettivamente percepiti dai possessori dei capitali che li generano, la tesi della imposizione in base a catasto non regge più.

Senonchè il disegno di legge ha dovuto arrestarsi di fronte ad una condizione del nostro paese, la quale risulta da questo dato statistico di veramente solenne eloquenza: dei sette milioni e centomila (in cifra tonda) articoli di ruolo della imposta sui terreni, più di sei milioni e sessantamila sono per quote d'imposta inferiori a dieci lire, e circa seicentocinquantamila per quote da lire dieci a lire trenta. Queste cifre dicono subito la rivoluzione che si apporterebbe in mezzo ai

piccoli proprietari — 67 su 71 — quando si volessero obbligare alla dichiarazione del loro reddito. È vero che si colpirebbe pur sempre soltanto il loro reddito dominicale, e non quello industriale, perchè questo sarebbe esente, dato che il disegno di legge stabilisce per i redditi delle categorie *B*, *C* e *D* fino a L. 1200 l'esenzione totale; ma anche per i redditi dominicali di oltre sei milioni e mezzo di piccoli appezzamenti, la sostituzione del valore locativo alla determinazione catastale sarebbe tale mole di lavoro, e tale semenzaio di controversie, da far pensare alla opportunità dell'abbandono: abbandono che però sarebbe ingiusto, trattandosi, quanto al reddito dominicale, del frutto di puro capitale (così come l'interesse di una azione commerciale, di una cartella di prestito fondiario, o di una piccola somma depositata a risparmio); e sarebbe poi anche finanziariamente improvvido: quando (non ora, perchè si vuole per un certo periodo a favore dei piccoli proprietarii mantenere lo *statu quo*) dovrà applicarsi l'aliquota della categoria *A* a tutti questi fondi, saranno circa cento milioni di entrata; nè si potrebbe leggermente rinunciarvi, sebbene sembri, a questi lumi di luna, che il milione nei bilanci dei grandi Stati sia divenuto una quantità trascurabile.

***

Però, se considerazioni d'ordine pratico e politico hanno suggerito di sorpassare in sede di imposta normale la tesi più corretta, e di continuare nella imposizione colle norme del catasto, la tesi stessa è stata adottata in sede di imposta complementare sul *reddito* complessivo, dove la efficacia tributaria è resa assai più sensibile dalla progressività delle aliquote. Difatti il disegno di legge, mentre stabilisce che la valutazione di tutti gli altri redditi dei componenti la famiglia ed assoggettabili ad imposta complementare al nome del capo si fa in base all'ammontare netto sul quale fu applicata la imposta normale, per i redditi dei terreni dichiara che la valutazione sarà eseguita sulla base del valore locativo corrente, sia pure dedotte le spese inerenti alla manutenzione ed alla amministrazione del fondo.

Neppure a riguardo della imposta complementare — che costituisce la vera e profonda innovazione nel sistema della nostra imposizione diretta, e che fu necessario elaborare, con lo studio di molte questioni, ciascuna delle quali potrebbe fornire materia di un articolo — io mi indugierò per oggi in una esposizione particolareggiata, ed accennerò solo ad alcuni punti di maggiore interesse.

Così è importante rilevare che il reddito imponibile — previa una precisa definizione della *famiglia* assunta a soggetto dell'imposta — sarà accertato deducendo dal complesso dei redditi le spese e perdite di produzione sopportate nell'annata, le imposte e tasse di ogni specie (esclusa naturalmente la imposta complementare e la patrimoniale di cui più innanzi), le annualità passive (purchè accertate a carico del percipiente) e infine le ritenute sulle pensioni, i premi per le assicurazioni sulla vita e i contributi corrisposti per scopi di previdenza e assistenza sociale. Già tutto questo, mentre chiarisce il concetto ispiratore, che è quello di applicare l'imposta sul reddito effettivamente disponibile, rassicura contro il timore di un soverchio aggravio a carico delle famiglie modeste. Ma il disegno di legge aggiunge una detrazione di cinquecento lire per ciascuno dei componenti la famiglia, detrazione non concessa però dal 23° al 50° anno per chi non abbia prestato servizio militare (non si poteva fare l'ipotesi della scomparsa della coscrizione) o per i maschi che giunti al 30° anno di vita non siano coniugati o vedovi con prole: per i non coniugati anzi, oltre la non detrazione, v'ha un aumento di cinquecento lire sul reddito imponibile. È sembrata questa la via

più semplice per realizzare, senza esagerazioni, un postulato che ha molti fautori; quello che invoca un trattamento speciale a carico dei celibi e degli esenti dal servizio militare; anzichè istituire un tributo per sè stante, si ottiene con questo congegno di contemplare i due casi. Occorre però avvertire, di fronte a talune proteste già elevatesi — e contro chi e contro che cosa in Italia non si protesta? — per la pretesa moralizzatrice dello Stato erigentesi a persecutore del celibato e del matrimonio improle, che il motivo della disposizione per i celibi e per i vedovi senza figli sta semplicemente nel principio pacifico ed acquisito; che l'imposta sul reddito ha da tener conto anche della capacità contributiva, la quale, a parità di reddito, è evidentemente maggiore in chi non debba pensare se non a sè stesso in confronto di chi abbia carichi di famiglia.

Grosso problema si presentava per l'accertamento del reddito derivante dai titoli al portatore. Fra i diversi sistemi suggeriti — la nominatività obbligatoria, l'imposta surrogatoria, la dichiarazione giurata di proprietà nell'atto di riscossione (quest'ultimo accolto nel progetto Rava per un'imposta progressiva sull'entrata) — sistemi i quali presentano tutti degli inconvenienti, per non

dire dei pericoli, il disegno di legge ha preferito indicare un sistema proprio; il quale consiste nell'obbligo dell'emittente di pagare sui redditi dei titoli l'aliquota massima, il 25 %, rivalendosene sul possessore; salvo in costui il diritto di pagare invece nella misura spettantegli quando nel suo reddito complessivo denunci anche quello dei titoli di sua pertinenza. Per i titoli pagabili all'estero si provvede, e non c'è altro modo più sicuro, coll'*affidavit* che del resto ha fatto buona prova.

Il sistema non è perfetto, in quanto non va immune dai tentativi di evasioni fraudolente; e non mi meravigliano le critiche che già ho veduto essergli mosse. Ma a parte che sono critiche possibili, e forse con maggiore fondamento, anche per la nominatività obbligatoria, per l'imposta surrogatoria e per la dichiarazione giurata di proprietà, conviene persuadersi che non c'è altro da scegliere; e quando si voglia sottilizzare, la conseguenza a cui si arriva è una sola; che cioè bisogna rinunciare a colpire il reddito dei titoli al portatore. Ed io credo invece che col metodo nostro, il quale assicura, da un lato colla sanzione della imposta massima a carico dell'emittente la libertà del possessore che voglia a questo prezzo tenersi ce-

lato, dall'altro colla ammissione della denuncia a scarico il diritto del possessore stesso di non pagare se non in relazione alla sua reale capacità contributiva, ci si sia messi sopra una buona strada.

Ma i titoli del debito pubblico? Mi si è rimproverato di averli lasciati immuni dalla imposta, quasichè non fosse notorio che trattasi di un impegno assunto dallo Stato all'atto della emissione. Se questo impegno sia derogabile, e in quali forme eventualmente, non tocca a me il definire, nè credo sia discussione ammissibile per iniziativa di un governo costituzionale che desideri tenere alto il credito dello Stato. Ma non si è esatti quando si afferma che nel disegno di legge non si è sentita la convenienza di distinguere fra l'imposta sul reddito immediato del titolo, e l'imposta mediata sul reddito del titolo stesso in quanto entri a costituire il reddito complessivo della famiglia: perchè anche a questa ipotesi risponde uno degli istituti fondamentali introdotti nel disegno di legge, quello cioè della imposizione *indiziaria;* istituto non facile a regolare con norme precise, ma che nel disegno di legge è abbastanza bene radicato, e che sarà suscettibile di tutti gli sviluppi futuri a norma degli ammaestramenti della esperienza e delle

condizioni economico-sociali del paese. E mi si consentirà di non insistere su questo punto oltre la doverosa discrezione che deve osservare chi abbia la coscienza della propria responsabilità in presenza d'un tema, i cui nessi con gravissimi interessi pubblici non possono essere nè ignorati nè dissimulati.

A completare l'argomento della imposta complementare non aggiungerò se non pochi rilievi sul congegno delle aliquote.

È parso savio metodo partire dal minimo dell'un per cento sui redditi da L. 1200 (o da L. 600 computate le detrazioni per carichi di famiglia) a L. 5000 (che equivale ad una imposta da L. 6 a L. 50), per giungere al 25 % sui redditi di mezzo milione o superiori, cioè ad una quarta parte dei redditi stessi. Qui i soliti improvvisatori avranno tutto il campo aperto a sostenere esenzioni più alte, e poi aliquote più fortemente progressive, che arrivino magari al cento per cento. Un disegno di legge tributario che si rispetti non può essere compilato con criterii da comizio, ma deve navigare fra lo Scilla delle esigenze erariali e il Cariddi delle condizioni economiche del paese, e preoccuparsi dell'assioma che è ben scarso accorgimento politico quello del creare imposte il cui risultato sia per avventura di far diminuire l'imponibile.

Piuttosto io confido che meriterà la generale approvazione l'avere evitato gli inconvenienti tecnici che i vari congegni di progressività — quello della moltiplicazione delle classi di reddito, quello dei piani intermedi, quello degli scaglioni successivi — presentano, colla regola degli arrotondamenti, che permette di fissare in 639 i varii redditi imponibili da 600 a 500.000 lire, applicando ad essi in una speciale tabella le aliquote matematicamente corrispondenti. Per tal modo la liquidazione della imposta è fatta per tutte le possibili ipotesi nella tabella medesima, con grande semplificazione amministrativa, e senza pericoli di errori, e in ogni modo sotto il preventivo controllo del contribuente.

Dovrei ora discorrere della imposta patrimoniale istituita a carico delle singole persone fisiche, nella misura dell'un per mille sui patrimoni superiori a L. 10.000, costituiti dai capitali investiti in terreni, fabbricati o in qualunque altra forma, dai titoli pubblici d'ogni specie (esclusi sempre quelli di Stato) e dall'insieme di tutti gli altri beni posseduti nello Stato, detratti i debiti a carico del contribuente accertati per le altre imposte al nome del creditore, la capitalizzazione degli oneri di carattere perpetuo, e il valore attuale delle rendite temporanee o

vitalizie da cui il patrimonio sia gravato. Ma mi occorre più che altro — a scanso di inutili polemiche già avviate — rimuovere un equivoco derivante forse dal nome dato al tributo. Il disegno di legge non ha inteso di creare una vera e propria imposta sul capitale; se questa sia utile o pericolosa, corrispondente o meno alle condizioni della economia privata in Italia, è problema ponderoso che è lecito trattare separatamente. Quel che preme fissare bene è che nel disegno di legge in esame l'imposta patrimoniale ha esclusivamente carattere e funzione integratrice della imposta complementare, tanto è che ne va esente chi non sia membro di una famiglia che alla complementare non sia assoggettata. Posto il principio che i redditi di capitale puro hanno, o devono avere fiscalmente, una capacità contributiva maggiore dei redditi misti o di puro lavoro, l'imposta complementare applicata ad un reddito complessivo che può essere la somma dei redditi di puro capitale e di altri redditi, non è in grado di tener conto, colle sue aliquote uniformi, della differenza; mentre invece ne tien conto la imposta normale che ha aliquote diverse per le diverse categorie. Allora sarebbe necessario discriminare i redditi singoli che entrano a costituire il reddito

complessivo, col metodo che fino a qualche anno fa vigeva per la ricchezza mobile, e che a me sembrò opportuno togliere di mezzo, e cioè assumendoli al cento per cento quando siano di capitale, e, per esempio, al 75 % quando siano misti o di lavoro; ovvero, per evitare l'inasprimento delle aliquote progressive, assumere al 120 % i primi e al cento per cento i secondi. Ma tutto ciò sarebbe complicato e artificioso, e segnerebbe un passo indietro nella pratica tributaria nostra. Ecco perchè fu trovato più semplice colpire a parte i capitali con una aliquota dell'un per mille, che equivale ad una aliquota del 2 % sul reddito calcolato al tasso del 5 %, applicata ai redditi da cinquecento lire in su.

Ma non debbo tacere che la ragione decisiva che giustifica e raccomanda una imposta patrimoniale integrativa sta in ciò; che obbligando essa alla denuncia dei patrimoni ed al loro accertamento anno per anno, dà modo alla finanza di tenere un inventario sicuro ed aggiornato dei patrimoni stessi, e permetterà di porre fine in molta parte alle evasioni che oggi falcidiano il rendimento della imposta successoria; la quale, sì, è una vera e propria imposta diretta sul capitale, benchè si riscuota solo in occasione della morte del proprietario.

***

Trascurando la parte del disegno di legge che riguarda la procedura d'accertamento ed il contenzioso — parte che non rientra nel piano di questo rapido scritto — mi resta da dire una parola circa i tributi locali.

Anche qui, quante censure superficiali mi sono state mosse! censure che si sarebbero evitate quando si fosse posto mente che dei tributi locali il disegno di legge si occupa soltanto per il necessario coordinamento col nuovo sistema della imposizione diretta di Stato.

Soppresse le così dette tasse di famiglia e sul valore locativo — non compatibili colla imposta complementare erariale — bisognava pur provvedere ai Comuni ed alle Provincie. Ad essi si lasciano le sovraimposte fondiarie, ma per impedire la intollerabile sperequazione che deriva oggi dalla altezza vertiginosa a cui le sovrimposte stesse sono giunte in taluni luoghi, ed anche per moderare il carico già cresciuto a vantaggio dello Stato, si sono fissati limiti insuperabili di eccedenza oltre i cinquanta centesimi, fino alla lira.

*Quid* della sovraimposta sui redditi di ricchezza mobile o meglio sulle categorie *B* e *C* della imposta normale? In un mio recente decreto, che pende innanzi al Parlamento,

tale facoltà fu concessa così ai Comuni come alle Provincie: ma ora il disegno di legge, tenendo fermo il principio che gli enti locali debbano attingere anche dalla ricchezza mobiliare, lo traduce in atto diversamente. Concede cioè ai Comuni di sovraimporre fino a venti centesimi per lira sulla imposta complementare e istituisce a loro favore una imposta sulle industrie, sui commerci e sulle professioni; la quale sarà applicata con una aliquota speciale (massima del 2 % sui redditi misti, anche se trattati nei riguardi della imposta normale come redditi di capitale; dell'1,60 % sui redditi di lavoro) ai redditi già accertati per l'imposta normale erariale: con che, pur creandosi un tributo autonomo, si evita ai Comuni il lavoro di accertamento, tanto più che due accertamenti disuguali non sarebbero ammissibili. Per gli esercenti industrie, commerci e professioni non assoggettati ad imposta normale, perchè non aventi un reddito superiore a L. 1200, si fa luogo ad una mite tassa di patente. Alle Provincie si è provveduto col diritto di applicare una addizionale alla imposta sulle industrie, sui commerci e sulle professioni, fino a un limite corrispondente a metà della massima aliquota comunale. Per ultimo si prescrive che nella applicazione della imposta, delle sovraim-

poste, e della addizionale, sia mantenuta una costante proporzione, nell'intento di ripartire sempre con equità il carico fra le varie classi di contribuenti.

Ecco schematicamente la riforma che il Governo ha presentata al Parlamento, e che mi sarà lecito augurare sia presto discussa ed adottata, e, si capisce, con tutti i perfezionamenti che il senno dei legislatori vorrà apportarvi: augurio che in me nessuno può supporre meno vivo e sincero, anche pensando al sentimento di paternità politica che ha qualche somiglianza con quello di paternità naturale; augurio tuttavia che temo sarà difficile si realizzi se non concorra nella pubblica opinione e nell'atteggiamento dei partiti, la buona disposizione ad accettare due principî di senso comune; e cioè: per gli uni, che il meglio è nemico del bene; per gli altri, che il dare a tempo evita il dare di più.

16 *aprile* 1919.

---

# La relazione al disegno di legge Meda

## INTRODUZIONE

### Capitolo I.

### I precedenti parlamentari Italiani.

La riforma della imposizione diretta, che il Governo propone nel presente disegno di legge, poggia su questi tre caposaldi:

1° riordinamento delle tre imposte sui redditi attualmente in vigore;

2° istituzione di una imposta complementare sul reddito e di una imposta integrativa sul patrimonio;

3° modificazione alla imposizione diretta locale in rapporto col nuovo sistema di imposizione diretta di Stato.

Precisato così l'àmbito della riforma, giova subito avvertire che la innovazione più sostanziale consiste nella istituzione di una imposta complementare sul reddito, la quale, sotto forme svariate e con finalità diverse,

ha formato oggetto di studi e di proposte numerose, di cui si ha traccia negli atti parlamentari e nella letteratura scientifica.

Occorre anzi soggiungere che ogni progetto di riforma della imposizione diretta, avente una certa ampiezza di contenuto, anche se rivolto al solo riordinamento delle finanze locali, ha sempre poggiato sul presunto gettito di una imposta sul reddito o sull'entrata, imposta la quale — giova subito rammentarlo — esiste già, come tributo locale, nella grande maggioranza dei comuni italiani.

È pertanto opportuno riassumere il risultato delle indagini di carattere storico compiute sui precedenti parlamentari della riforma, per mettere in rilievo le linee generali della imposta sul reddito, così come venne nei vari progetti concepita dai ministri proponenti.

Ragioni di misura avrebbero forse consigliato di esporre il contenuto di quei soli progetti che si susseguirono in tempi relativamente più recenti, senza risalire, perciò, ad epoca troppo remota, tanto più che alcuni dei vecchi progetti non contengono se non in germe idee e tendenze accolte di poi nei progetti successivi, con quella maggiore ampiezza e quel migliore ordinamento che gli studi e le discussioni susseguitesi consigliarono.

Tuttavia sarà utile cosa il fermare, anzitutto, e, sia pur brevemente, l'attenzione sopra uno dei primi disegni di legge: quello presentato nel 1866 dal ministro delle finanze onorevole Antonio Scialoja, caratterizzato dalla originalità dei concetti a cui si ispirava, e recante in sè l'impronta dell'alto ingegno e della dottrina dell'uomo, che lo aveva concepito.

*Progetto di legge Scialoja*, 27 *gennaio* 1866 (*Atti parlamentari*, *Sessione* 1865-66, *Stampato n.* 48). È questo infatti uno dei più vasti progetti di riforma tributaria, con cui si tendeva ad apportare radicali innovazioni nell'ordinamento della imposizione diretta, oltre che a recar mutamenti nel regime delle altre imposte, e segnatamente in quelle sui consumi; progetto che abbraccia, nella sua vasta concezione, il riordinamento così della finanza dello Stato come di quella locale.

Rivolto, anzitutto, il suo pensiero alle tre imposte dirette (terreni, fabbricati e ricchezza mobile), si riportava lo Scialoja alla teoria dell'avvenuta consolidazione dell'imposta fondiaria, secondo cui l'imposta stessa era venuta ormai a convertirsi in un canone fisso sulla proprietà terriera, dal prezzo della quale si operava, nelle contrattazioni, il diffalco del valore capitale corrispondente al

canone stesso. Così ridotta, questa imposta, dicevasi, non può altrimenti considerarsi che « come un diritto reale sul fondo », non già una « imposta commisurata sull'agiatezza della persona ».

Partendo da una tale concezione lo Scialoja accordava il diritto al riscatto del canone, mercè il pagamento allo Stato di una corrispondente somma di rendita pubblica, 5 per cento, mentre il reddito del proprietario del fondo, depurato delle annualità passive e dell'imposta fondiaria, veniva assunto quale uno « degli elementi concorrenti a formare l'entrata » del contribuente, che intendevasi assoggettare ad una imposta generale sui redditi.

Rispetto all'imposta sui fabbricati, riconosceva lo Scialoja non potersi accogliere integralmente il concetto della « consolidazione » come per l'imposta terreni, ma doversi ammettere che una parte dell'imposta stessa veniva dal proprietario riversata, in fatto, sull'inquilino, con un aumento del canone di locazione. Quindi è che si lasciava sussistere l'imposta stessa, senza consentire per essa facoltà di riscatto, mentre si assoggettava il reddito del proprietario alla imposta generale sui redditi; con questa differenza però che, mentre il reddito netto dei

proprietari di terreni veniva assunto, a base d'imposizione, pei $^6/_8$ del rispettivo ammontare, il reddito dei proprietari di fabbricati si assumeva limitatamente a $^5/_8$ soltanto.

L'imposta di ricchezza mobile rimaneva, qual'era, nella sua essenza, imposta generale sull'entrata del contribuente, da integrarsi — l'entrata stessa — mercè l'aggiunta dei redditi dei terreni e dei fabbricati, secondo le modalità predette.

Tale l'imposta sulla entrata che l'onorevole Scialoja concepiva e da cui egli contava di ritrarre, in base all'aliquota uniforme del 10 per cento, un gettito di 120 milioni di lire.

Movendo poi dalla idea della netta separazione della finanza di Stato da quella locale, l'onorevole Scialoja intendeva sottrarre tale imposta alla sovraimposizione degli enti locali, concedendo ai Comuni la facoltà di applicare tributi sul valor locativo delle abitazioni, sugli esercizi e rivendite, sulle vetture e domestici, ed altre imposte minori, mentre la finanza delle provincie avrebbe dovuto alimentarsi mercè contributi dei Comuni, con un sistema che rammentava quello dei *ratizzi*, già vigente nelle provincie meridionali.

Il progetto, ispirato precipuamente al pro-

posito di aggiungere nuove fonti alle finanze dello Stato, portava anche un aumento nel dazio sulle farine e sugli olii, da cui si attendeva un maggior provento di 35 milioni, ed una imposta sulla produzione del vino (imbottato) che lasciava prevedere un gettito di 40 milioni.

Una Commissione parlamentare — che fu detta *dei quindici* — esaminato il progetto Scialoja, respinse l'idea del consolidamento e del riscatto dell'imposta fondiaria, togliendo in cotal guisa la base fondamentale alle proposte del ministro; cosicchè, nel campo della imposizione diretta, l'ordinamento rimase quale era (e quale è, in sostanza, tutt'ora) salva la trasformazione della imposta sui redditi di ricchezza mobile da imposta di contingente quale era secondo la legge del 14 luglio 1864, in imposta di quotità, quale divenne, nel 1866, in seguito a voto della Commissione dei quindici.

Nello stesso anno, una proposta dell'onorevole Romano (*Atti parlamentari, Legislatura VIII, I Sessione : Discussioni*) tendeva a sostituire al sistema delle imposte molteplici, un'imposta proporzionale unica sull'insieme dei redditi del contribuente ripartibile col sistema del contingente; e a due anni di distanza altri due progetti si sus-

seguirono: l'uno dell'onorevole Alvisi (*Atti parlamentari, Legislatura X, I Sessione, Stampato n.* 174) con cui si proponeva la istituzione di una imposta di famiglia sulla entrata, l'altro del ministro delle finanze Cambray-Digny (*Atti parlamentari, Legislatura X, I Sessione, Stampato n.* 172-B) che, come lo Scialoja, tendeva a trasformare la imposta di ricchezza mobile in una imposta generale sulla entrata, comprendente in sè anche le rendite fondiarie e da sovrapporsi ai tributi esistenti.

***

Più attenta disamina merita la serie dei progetti, aventi a base la istituzione di una imposta sul reddito, susseguitisi in tempi relativamente meno lontani.

*Progetto Gagliardo* 23 *novembre* 1893 (*Atti parlamentari, Legislatura XVIII, I Sessione* 1892-93, *Stampato n.* 285).

Unico contenuto di questo progetto è la istituzione di una imposta generale, moderatamente progressiva, sulla complessiva rendita netta di ogni cittadino, da aggiungersi agli altri tributi esistenti, con questo duplice fine: procurare all'Erario un maggior gettito tributario, ristabilire — secondo il pensiero del ministro proponente — un certo

equilibrio tra la imposizione diretta e la indiretta, turbato dallo sproporzionato peso di quest'ultima.

Era una imposta di carattere eminentemente personale, in quanto escludeva dalla sua applicazione le Società, gli Istituti di credito, i Corpi morali e tutti gli altri enti che avessero carattere di collettività, ed assumeva quindi come soggetto le sole persone fisiche.

Fermo il pensiero del ministro proponente di far gravare il nuovo tributo, con aliquote progressive, sulla sola agiatezza, si fissava il *minimum* d'imposizione nelle cifre di reddito superiori alle lire 5.000, da determinarsi col riunire in cifra unica tutti i redditi pei quali uno stesso contribuente trovavasi già inscritto agli effetti delle tre imposte dirette esistenti.

I vari redditi venivano assunti — nel procedimento di valutazione — per il loro ammontare *imponibile* depurato delle imposte e sovrimposte e non per il loro ammontare netto; con che, fatta implicitamente differenziazione tra le varie fonti dei redditi, e ammesse le relative riduzioni, veniva di conseguenza ad applicarsi, anche in sede d'imposta complementare sul reddito, il principio della discriminazione dei redditi singoli, che

altri progetti trascuravano, in quanto assumevano, senza alcun altro temperamento, l'ammontare *netto* dei redditi.

La misura dell'aliquota, fissata in ragione dell'1 per cento, pei redditi compresi fra lire 5.000 e lire 10.000, cresceva progressivamente fino ad un massimo del 5 per cento pei redditi superiori a lire 100.000, con una previsione di gettito di circa 20 milioni di lire.

Fermato l'obbligo della soggezione all'imposta di ogni reddito, compresi quelli provenienti dai titoli di Stato, il progetto conteneva, nella parte concernente le norme di carattere procedurale, una notevole disposizione relativa a questi titoli, a quelli emessi da enti morali e società di ogni specie e agli interessi di depositi a risparmio ed in conto corrente.

Su tal punto le serie difficoltà che si sarebbero incontrate per identificare i possessori dei titoli al portatore, avrebbero dovuto superarsi, secondo il pensiero del ministro, mercè l'obbligo fatto ai presentatori dei titoli stessi, di rilasciare (all'atto in cui li esibissero per le riscossioni degli interessi o dividendi) una *dichiarazione giurata* — vero e proprio *affidavit* all'interno — con cui doveva farsi designazione del relativo proprie-

tario. Notevole, questa disposizione, la quale importava nei casi di dichiarazione fatta in frode, oltre che una pena pecuniaria, anche quella del carcere.

La procedura contenziosa, diversa da quella tracciata per le altre imposte, avrebbe dovuto svolgersi, in prima istanza, con ricorso all'Intendente di finanza, in seconda ed ultima istanza amministrativa dinanzi ad una Commissione da istituirsi in ogni capoluogo di agenzia delle imposte, e di cui avrebbero fatto parte, di diritto, il pretore, il giudice conciliatore ed il ricevitore del registro, salvo l'ulteriore ricorso all'autorità giudiziaria per le sole questioni di diritto.

*Progetto Sidney Sonnino*, 21 febbraio 1894 (*Atti parlamentari*, *Legislatura XVIII*, *I Sessione*, 1892-94, *Stampato* n. 298). Anche questo progetto muoveva dal concetto di una imposta sulla entrata, da aggiungersi ai tributi diretti di Stato e locali, non soltanto per rafforzare il bilancio e soddisfare alle crescenti esigenze dell'Erario, ma anche perchè questa imposta complementare servisse da istrumento compensatore di disuguaglianze nella distribuzione delle pubbliche gravezze.

Ma se il concetto informatore di questo disegno coincideva in tal senso con quello a cui si era ispirato il ministro Gagliardo,

diversa era invece la base di assetto che l'onorevole Sonnino intendeva dare alla imposta sull'entrata.

Assunta *la famiglia* come soggetto dell'imposta, doveva tenersi conto, per misurarne il grado di capacità contributiva, di tutti i redditi dei suoi componenti. Il minimo d'imposizione veniva fissato in una cifra assai più bassa di quella risultante dal progetto Gagliardo, e precisamente in lire 2.000 nette, col diritto ad una detrazione fissa di lire 1.500 nella riduzione del reddito dal netto all'*imponibile*.

Imposta di carattere proporzionale, essa colpiva i redditi superiori alle lire 4.000 imponibili con l'aliquota dell'1,50 per cento, e diventava degressiva di fronte ai redditi compresi tra le 1.500 e le 4.000 lire imponibili, che erano colpiti con l'aliquota dell'1 per cento.

Ma ciò che di più caratteristico nel progetto dell'onorevole Sonnino si notava, era il procedimento di valutazione dei redditi, che si voleva essenzialmente indiziario.

Anzichè cogliere l'entrata nelle sorgenti di sua produzione, si volle presumerla indirettamente, guardando alle manifestazioni esterne della spesa. E fu scelto, come indice di commisurazione del reddito, l'ammontare

della spesa per l'abitazione, che meglio di ogni altra si presta a valutare il grado di agiatezza del contribuente; in quanto — come fu giustamente rilevato — ha in sè questi caratteri essenziali: universalità del bisogno a cui corrisponde, presumibile rapporto con la facoltà di spendere, facilità di constatazione.

Nulla disponeva il progetto in rapporto alla procedura di accertamento ed al contenzioso, le cui norme venivano rimandate al regolamento.

*Progetto Wollemborg* (1901: *non acquisito agli Atti parlamentari*).

Un progetto di vasta mole, che tendeva a riformare radicalmente la imposizione di Stato e la locale, e che, in alcune delle sue linee, rammentava il progetto Scialoja del 1866, fu quello che il ministro delle finanze, onorevole Wollemborg, presentava nel 1901 al Consiglio dei ministri, presieduto dall'onorevole Zanardelli; progetto non giunto però neppure alla Camera e che l'onorevole Wollemborg illustrava nel suo studio: « Un disegno di riforma tributaria » (fascicolo 16 novembre 1901 della *Nuova Antologia*).

Proponeva, tra l'altro, l'onorevole Wollemborg, alcune innovazioni nel campo del dazio consumo, che egli avrebbe voluto ri-

dotto ad alcune voci soltanto, con la contemporanea istituzione di una imposta generale sul consumo del vino (imbottato).

Ma più radicali mutamenti venivano proposti nel campo della imposizione diretta. Le imposte sui terreni e sui fabbricati e quelle gravanti i redditi di ricchezza mobile non appartenenti a Società o ad Enti tassabili per bilancio o non costituenti redditi di categoria $A_2$ (interessi di mutui) sarebbero passati ai comuni, andando a costituire un sistema d'imposte reali comunali, senza che perciò ne derivasse alcun aumento nel carico relativo, il quale avrebbe dovuto, anzi, subire una riduzione.

La finanza dello Stato, che perdeva — in causa del passaggio ai comuni — il gettito dei tributi reali, si sarebbe alimentata, oltre che col ricavo della imposta generale sul consumo del vino, anche con la istituzione di una imposta personale sul reddito del cittadino con l'aliquota progressiva variante dal mezzo al 4 per cento. Più precisamente il progetto Wollemborg che lasciava prevedere un gettito di 48 milioni, applicava l'aliquota del 0,50 per cento sulle prime 1.000 lire, dell'1 per cento sulle seconde 1.000, del 2 per cento sulle 2.000 successive, del 3 per cento sulle altre 2.000 comprese fra 4.000 e 6.000 e del

4 per cento sul reddito eccedente le lire 6.000. Campeggiava in questo progetto, come si vede, oltre che l'idea della istituzione di una imposta sulla produzione del vino, anche quella della netta separazione tra le finanze statale e locale, a cui si era ispirato anche il progetto Scialoja; ma fu dell'onorevole Wollemborg la proposta radicalmente innovatrice, che avrebbe voluto il passaggio ai Comuni delle imposte dirette reali attualmente di pertinenza dello Stato.

L'imposta personale sull'entrata, quale era proposta dall'onorevole Wollemborg, avrebbe dovuto portar seco la contemporanea abolizione delle imposte locali di famiglia o focatico e sul valore locativo, per evitare la coesistenza di uno stesso tributo nella finanza statale e in quella locale. Essa poi doveva trarre partito, nell'assetto della sua applicazione, non soltanto dal procedimento *diretto*, ma anche da quello *indiziario*, l'uno con l'altro integrantisi per la miglior valutazione del reddito.

*Progetto Majorana* 14 *dicembre* 1905 (*Atti parlamentari*, *Legislatura XXII*, *Sessione* 1905-906, *Stampato numero* 339). — Partendo dal concetto che, quanto all'urgenza, l'ordinamento tributario locale presentasse « maggior bisogno di cure, siccome più di-

fettoso, più pesante, meno armonico e meno perequato » dell'ordinamento tributario di Stato, l'onorevole Angelo Majorana, ministro delle finanze, concretava una larga riforma sul campo della imposizione locale, e più precisamente in quella comunale, riforma diretta, specialmente, a meglio disciplinare l'applicazione — oltrechè del dazio consumo, e delle sovrimposte — delle due imposte personali sul reddito (di famiglia o focatico e valor locativo).

Migliorato il regime di applicazione dei dazi e consolidato il gettito delle sovrimposte, col divieto di ulteriori eccedenze oltre il limite legale, si proponeva l'istituzione di una imposta generale sull'entrata, con la contemporanea abolizione delle forme d'imposta sul reddito, già esistenti, di cui essa avrebbe dovuto colmare, anzitutto, il mancato provento, destinando, successivamente, le eventuali eccedenze:

alla graduale riduzione della sovraimposta sui tributi diretti erariali, finchè fosse rientrata nei limiti legali;

indi, alla graduale riduzione, fino a completa abolizione, della tassa sul bestiame;

infine, alla graduale riduzione, fino alla completa abolizione, delle tasse di esercizio e rivendita.

L'imposta sulla entrata, che costituiva la parte essenziale della riforma Majorana, era concepita come tribùto comunale; ma, intimamente persuaso il ministro che non potesse lasciarsi in balìa dei partiti locali questo delicato e pericoloso strumento di finanza, proponeva che l'applicazione della imposta fosse affidata, nell'interesse dei Comuni, agli stessi organi che curano l'applicazione delle imposte dirette di Stato. Il pensiero, peraltro, che una proposta siffatta potesse urtare contro il principio dell'autonomia dei comuni, induceva il ministro a conchiudere non esser questo, per lui, un postulato irretrattabile, per modo che egli lasciava arbitra la Camera di decidere diversamente.

Nel suo ordinamento, questa imposta sull'entrata aveva per soggetto la famiglia, di cui si sommavano, ai fini dell'imposizione, i redditi dei singoli componenti, con deduzione delle annualità passive gravanti sui diversi redditi stessi, e con abbuoni speciali rapportati al numero dei componenti la famiglia colpita; il quale ordinamento corrisponde ad una tendenza accolta in quasi tutti gli altri progetti e che per l'esperienza fattane presso i Comuni — segnatamente in quelli dove una imposta è meglio organizzata — si è rivelata sempre più accettabile.

Il *minimum* d'imposizione veniva fissato in cifra variabile tra le lire 800 e le lire 2.500, a seconda della popolazione dei singoli Comuni.

Affermato il principio della progressività dell'imposta, veniva lasciata ai Comuni la facoltà di provvedervi o con l'applicazione di aliquote percentuali varianti da un minimo del 0,50 ad un massimo del 5 per cento che sarebbe stato applicabile ai redditi superiori alle lire 200.000, ovvero mediante l'applicazione di quote fisse per classi di redditi, ripartiti, a tal fine, in 39 scaglioni — dal minimo di lire 800 al massimo che contemplava le rendite di oltre lire 500.000 — a cui corrispondevano le quote d'imposta, varianti, rispettivamente, da un minimo di lire 3,75 ad un massimo di lire 25.000.

Così ordinata, l'imposta che l'onorevole Majorana progettava, lasciava prevedere un gettito di 60 milioni.

*Progetto Lacava-Giolitti*, 18 *novembre* 1909 (*Atti parlamentari*, *Legislatura XXIII*, *Sessione* 1909, *Stampato n.* 236). Inteso a migliorare, più che a radicalmente mutare, l'assetto tributario esistente, questo progetto introduceva un'imposta generale sull'entrata, che, salve alcune modificazioni, ricorda, nelle linee generali del suo assetto,

l'imposta sul reddito, che, nel 1893, lo stesso onorevole Giolitti, aveva presentato sotto i suoi auspici nel disegno di legge Gagliardo.

Concepita come imposta intesa a colpire le maggiori fortune, per integrare le deficienze della imposizione diretta vigente, assumeva come *soggetto* le persone singole, così come erasi proposto nel 1893, e non la famiglia. L'imposta colpiva le sole entrate superiori alle lire 5.000, senza che rimanesse modificata la stessa forma di imposizione diretta personale sul reddito vigente presso i Comuni, della quale si voleva, anzi, deliberatamente, la coesistenza.

Giustificavasi quest'ultimo concetto osservando che già in altri campi della nostra legislazione tributaria, esistono, senza turbarne l'euritmia, forme d'imposizione erariale e locale che attingono allo stesso oggetto imponibile; e si recavano, ad esempio: nel campo delle imposte sui consumi i dazi, imposti sugli stessi generi per conto dello Stato e per conto dei Comuni; nel campo delle imposte dirette, le imposte a favore dello Stato e le sovrimposte a favore di Comuni e delle Provincie sui medesimi redditi dei terreni e dei fabbricati.

Breve era la scala della progressione, che fissava l'aliquota dell'1 per cento sulle ren-

dite varianti da lire 5.000 a lire 10.000, per salire ad un massimo del 6 per cento sulle rendite superiori a lire 200.000, lasciando prevedere un gettito di 25 milioni di lire.

Nel procedimento di valutazione — che, secondo il pensiero espresso nel 1893, doveva essere esclusivamente diretto — si introduceva, a integrazione, l'elemento indiziario poggiato sul valore locativo, con l'applicazione di coefficienti che il progetto fissava, ripartendo a tal fine i Comuni in classi, a seconda della loro popolazione.

Assunti, a base di valutazione, i singoli redditi *netti* e non quelli *imponibili*, più non rimaneva accolto il principio della discriminazione dei redditi ammesso col progetto del 1893.

Non riappariva, fra le proposte, quella contenente l'obbligo della dichiarazione giurata pei detentori di titoli al portatore, che figurava nel progetto del 1893 e che ritroveremo nel progetto predisposto nel 1914 dall'onorevole Rava. Troviamo invece fra i mezzi istruttori di più notevole innovazione, la facoltà data ai funzionari delle imposte, di potere ispezionare, oltre che i libri commerciali delle Società per azioni, anche quelli delle Società in accomandita semplice e in nome collettivo.

La procedura di accertamento e contenziosa era modellata su quella già vigente per l'applicazione della imposta di ricchezza mobile.

*Progetto Sonnino-Arlotta*, 11 *febbraio* 1910 (*Atti parlamentari*, *Legislatura XXIII*, *Sessione* 1909-10, *Stampato n.* 330). Tendeva questo progetto al riordinamento dei tributi locali con l'avocazione allo Stato dell'imposta di famiglia, e si svolgeva sulle seguenti linee fondamentali:

1° abolizione dei dazi di consumo governativi e cessioni di essi ai Comuni; con che intendevasi sistemare definitivamente il regime delle quote di concorso corrisposte dallo Stato per abolizione del dazio sui farinacei e per abbattimento delle cinte;

2° abolizione delle imposte di famiglia o focatico e sul valore locativo e istituzione di una imposta statale sull'entrata;

3° cessione, a favore delle Provincie, dell'ultimo decimo dell'imposta sui terreni e riordinamento delle sovraimposte fondiarie;

4° riordinamento delle tasse di esercizio e rivendita per rafforzare la finanza dei Comuni;

5° garanzia per tutti i Comuni del Regno, mercè il concorso di quote integra-

tive a carico dello Stato, contro qualsiasi eventualità di perdite in conseguenza del disegno di legge.

La parte più notevole del progetto, che era quella riflettente l'imposta di famiglia, ormai già vigente in più che 6.000 Comuni del Regno, tendeva, con l'avocare questo tributo allo Stato, ad unificarne le norme di applicazione.

Nella sua larga base di assetto l'imposta partiva da un minimo di reddito modesto, che veniva fissato nella cifra di lire 1.000 per i Comuni di minor popolazione, ed elevato, pei Comuni più popolosi, a lire 2.000; ma, in rapporto alla misura delle aliquote, pur discostandosi l'onorevole Sonnino dal criterio della proporzionalità adottato col progetto del 1894, introduceva una forma di progressione assai mite, che, dall'1 % gravante i redditi fino a lire 3.500, si elevava al 3,50 % pei redditi superiori a lire 50.000; con che veniva affacciata una previsione di gettito di 37 milioni di lire.

La impronta di mitezza che il progetto recava corrispondeva al pensiero del ministro proponente, secondo cui lo Stato non avrebbe dovuto trarre alcun beneficio dalla imposta sull'entrata, ma attingere soltanto da essa quanto bastava per integrare i bi-

lanci degli enti locali, in perdita per effetto della avocazione del tributo stesso, e a compensar lo Stato della perdita per la soppressione dei dazi e per l'abolizione del decimo di guerra sui terreni.

L'ordinamento dell'imposta, così come era concepito, non riposava — nel procedimento di valutazione del reddito — sul sistema *puramente indiziario*, su cui era imperniato il progetto del 1894 dello stesso onorevole Sonnino; ma ricorreva al procedimento diretto, opportunamente integrato da quello indiziario, secondo un ordine di idee su cui si accordano tutti i progetti più recenti.

Nulla si innovava nella procedura contenziosa, che veniva mantenuta quale era per l'imposta di ricchezza mobile.

*Progetto Rava* 1914 (*non acquisito agli atti parlamentari*). — Ultimo fra i progetti concernenti la istituzione di una imposta sul reddito, è quello predisposto nel 1914 dal ministro delle finanze, onorevole Rava, ma non presentato nè alla Camera nè al Gabinetto.

Con questo progetto, approfittando della esperienza ormai fatta in gran parte dei Comuni del Regno, e segnatamente in quelli maggiori, si adottavano molte delle norme

contenute nei regolamenti per l'applicazione della imposta comunale di famiglia, integrando e perfezionando le norme stesse con disposizioni di notevole entità, che giova qui richiamare.

Designata la famiglia come soggetto dell'imposta, dovevano i redditi di tutti i componenti la famiglia stessa concorrere a formare l'entrata imponibile; ma una disposizione di speciale rilievo conteneva il progetto, in rapporto alle Società, Associazioni e Corpi morali, che venivano chiamati a sopportare pur essi l'imposta sulla loro entrata, deduzione fatta da questa della porzione di essa, che, essendo da tali enti distribuita, andava a formare l'entrata dei singoli percipienti.

Imposta a base larghissima, con impronta accentuatamente progressiva, partiva da un minimo d'imponibilità di lire 600 nette, e sull'entrata imponibile, costituita dal reddito netto depurato degli abbuoni per carichi di famiglia, applicava aliquote varianti dall'1,50 per cento per le entrate imponibili comprese fra lire 600 e lire 1.200, fino al 20 per cento, per le entrate eccedenti le lire 400.000.

Per la prima volta poi, fra i tanti progetti d'imposta che si sono succeduti, vediamo

introdotto l'istituto della tassazione per rivalsa, già vigente per l'imposta di ricchezza mobile. Le persone (enti ed individui) tenuti a pagare quest'ultima imposta, per conto dei loro stipendiati ed assegnatari, avrebbero dovuto pagare altresì l'imposta sull'entrata per conto degli stessi nella misura risultante dall'applicazione dell'aliquota corrispondente, salvo alla finanza il diritto ad applicare il supplemento d'imposta al nome del reddituario possessore di altri redditi di concorrenza.

Nella procedura di accertamento ritroviamo, come fu già avvertito, la norma contenuta nel progetto Gagliardo del 1893, con cui si faceva obbligo ai presentatori di titoli pubblici — per la riscossione d'interessi e ividendi — di rilasciare una dichiarazione giurata con la designazione dei proprietari dei titoli stessi.

Ma più notevole ancora — nella stessa procedura di accertamento — era l'accoglimento di un voto, da più parti formulato; l'accertamento cioè dei redditi, pur limitatamente alla sola imposta sull'entrata di cui il progetto si occupava, affidato ad un Corpo collegiale, il « Comitato comunale » istituito in ogni Comune del Regno e presieduto da un funzionario delle imposte.

Nel procedimento contenzioso veniva mutata la circoscrizione delle Commissioni di secondo grado, trasformate, agli effetti di questa imposta, da provinciali in circondariali, e veniva soppressa l'azione giudiziaria, fermo il solo ricorso alle Sezioni Unite della Cassazione, per incompetenza od eccesso di potere.

Esclusa la coesistenza dell'imposta sull'entrata con quelle locali di famiglia o focatico e sul valore locativo, se ne proponeva l'abolizione, nonchè della tassa di esercizio e rivendita, indennizzandosi i Comuni mercè contributi dell'Erario e accordandosi alle Provincie una compartecipazione sul gettito della nuova imposta.

***

Il contenuto dei vari progetti di riforma nel campo della imposizione diretta, quale è tracciata nel sommario esame che sin qui se ne è fatto, pone in risalto il proposito, quasi dovunque dominante, di far ricorso alla istituzione di una imposta generale sul reddito, lasciando pressochè inalterato l'ordinamento degli altri tributi diretti dello Stato.

Due soli, fra i progetti veduti, recavano innovazioni sostanziali a siffatto ordinamento:

il progetto Scialoja, del 1866, che, partendo dal presupposto teorico della consolidazione dell'imposta fondiaria, ne autorizzava il riscatto, trasformando l'imposta di ricchezza mobile — col concorso dei redditi procedenti dai terreni e dai fabbricati — in una imposta unica generale sull'entrata;

il progetto Wollemborg, del 1901, che, ispirandosi al concetto, comune anche all'onorevole Scialoja, della netta separazione della finanza di Stato da quella locale, avanzava una proposta più radicale di quella dello Scialoja, intendendo egli, come vedemmo, di cedere ai Comuni le imposte dirette reali sui terreni, sui fabbricati e su una parte dei redditi di ricchezza mobile, per istituire, a favore dello Stato un'imposta di carattere personale, a base progressiva, sulla entrata complessiva del contribuente.

Il primo dei due progetti, trasformando le tre imposte esistenti in una imposta sui redditi, a base *proporzionale*, accoglieva una idea sotto molti aspetti lodevole, ma che più non saprebbe oggi accettarsi senza far posto — mercè il correttivo di una imposta complementare — al concetto della *progressività*, la quale, in obbedienza ad un ordine di idee ormai predominante, serva a ristabilire l'equilibrio turbato dall'eccesso delle im-

posizioni indirette ed a riparare i difetti e le deficienze di tassazione dei redditi singoli.

Il secondo, si ispirava ad un ordine di considerazioni (cessione delle imposte reali ai Comuni) che vanta pochi proseliti, e che, accolto, toglierebbe dall'ordinamento tributario di Stato una grande massa di quei redditi, i quali pur vogliono essere valutati con uniformità di criteri, posto che la migliore valutazione di quei redditi costituisce la indispensabile base di assetto di un'imposta personale da istituire a favore dello Stato.

Gli altri progetti lasciavano immutato l'assetto delle tre imposte dirette, forse perchè si temeva che ogni loro radicale innovazione ne avrebbe turbato il gettito; ma forse anche, e più che tutto, perchè non si reputò mai giunto il momento propizio per rendere bene accetta una riforma a larga base; cosicchè, nell'ordinamento della imposizione diretta si lasciarono permanere difetti non lievi, a cui dovrà decisamente portarsi rimedio, se vuolsi che questa parte del nostro sistema tributario risulti organicamente costrutta.

Non mancò, in passato, qualche iniziativa, che, a taluno dei difetti più evidenti cercò di portar riparo; quale, a titolo di esempio, un progetto Carmine del 28 no-

vembre 1899, che, per l'imposta di ricchezza mobile, tendeva a rendere meno complesso e più spedito l'intricato calcolo per l'applicazione dell'imposta stessa, sostituendo al procedimento di discriminazione e di riduzione dei redditi la semplice differenziazione delle aliquote, come è ora stato fatto col decreto legislativo 9 settembre 1917, n. 1546.

Di assai maggior rilievo sono i punti intorno a cui concrete proposte di riforme non vennero avanzate, per quanto, su taluni di essi, si esprimessero, in senso favorevole, uomini parlamentari di grande autorità: nè qui è il caso di ricordarli, se non per notare come dove meno che altrove fu portata l'attenzione dei singoli proponenti si fu nel campo procedurale; chè anzi, in quasi tutti i disegni di legge dei quali si è riassunto il contenuto e che proponevano la istituzione di una imposta sul reddito, si faceva espresso richiamo alla stessa procedura già esistente per l'imposta sui redditi di ricchezza mobile.

Eppure, secondo verrà a suo luogo illustrato, e com'è ormai nella coscienza universale, l'organismo di applicazione della imposta non può a meno di essere considerato uno dei fattori essenziali del suo rendimento e della sua perequata distribuzione fra i cittadini.

## Capitolo II.

### I difetti dell'ordinamento odierno.

Intraprendendo lo studio del metodo migliore per attuare quella riforma della imposizione diretta che fu l'aspirazione di tanti illustri statisti nel nostro paese, è necessario innanzitutto di esporre le ragioni dalle quali deriva la persuasione che la riforma stessa possa approdare ad un risultato durabile e profondamente efficace soltanto quando sia innestata su di un contemporaneo riordinamento delle tre imposte dirette attualmente vigenti.

Riedificare *ab imis* non è pensabile sul serio; perchè, come sarebbe possibile creare un'imposta nuova sul reddito, perequata e seriamente riscossa, accanto alle imposte vecchie, che colpiscano gli stessi redditi, in modo disordinato, complicato e sperequato? Fa d'uopo erigere invece il nuovo, riformando contemporaneamente il vecchio; in guisa che le imposte nuove armonizzino colle vecchie e queste traggano dalla riforma nuova vita-

lità ed energia: questa la direttiva iniziale a cui si ispira il disegno di legge.

Nè il problema è così arduo, come potrebbe sembrare a primo aspetto. È vero, che, purtroppo, il sistema delle imposte dirette è oggi in Italia tutt'altro che semplice e facile; ma trattasi di una vegetazione parassitaria che il tempo è andato via via facendo crescere attorno all'antico tronco semplice ed euritmico. Se noi risaliamo allo stato delle cose quale era nel 1865, subito dopo la unificazione tributaria, vediamo che i redditi del contribuente italiano erano stati distribuiti in tre gruppi: 1° *fondiari*, colpiti con l'imposta sui terreni; 2° *edilizi*, colpiti con l'imposta sui fabbricati; 3° *mobiliari*, tassati con l'imposta di ricchezza mobile. Se fra le tre imposte fondamentali si fosse osservata una sufficiente perequazione nell'aggravio fiscale, se si fosse a poco a poco usata una certa uniformità di metodi di accertamento, se i comuni e le provincie avessero potuto attingere alle tre fonti tributarie senza troppa disparità di pressione, se l'imposta di ricchezza mobile avesse conservato la sua primitiva semplicità di struttura, si potrebbe fondatamente affermare che il passaggio dal sistema *reale* della tassazione *separata* dei redditi provenienti dalle varie fonti al sistema *per-*

*sonale* della tassazione del reddito *complessivo* del contribuente sarebbe cosa fatta od almeno sarebbe cosa agevole a compiersi.

Le vicende storiche e le necessità finanziarie vollero altrimenti. Onde il sistema della tassazione reale e separata delle varie fonti del reddito è diventato oggetto di critiche vivaci, le quali, sebbene non possano intaccare la bontà sostanziale dell'organismo, sono in gran parte giustificate. Eccole, riassunte per sommi capi:

1° L'imposta sui terreni, la quale avrebbe dovuto, nelle intenzioni del legislatore, presto passare dal tipo di una imposta per contingente, assisa sui vecchi catasti, al tipo di una imposta per quotità, con la aliquota del 7 e poi dell' 8 per cento sulla rendita fondiaria dominicale, accertata secondo verità in successivi momenti, continua a presentare lo spettacolo del maggiore disordine. Provincie, e sono le più, nelle quali l'imposta per contingente è ancora ripartita sulla base di catasti antichi e sperequati, alcuni dei quali risalgono alla fine del secolo XVII, parecchi al secolo XVIII ed il resto alla prima metà del secolo XIX: il peso, leggerissimo su taluni contribuenti, è, od era, invece gravoso su altri, sicchè il legislatore dovette concedere per le provincie meridionali uno sgravio del

30 per cento: provincie a nuovo catasto, in cui le stime sono invecchiate prima di nascere; in cui i redditi sono o dovrebbero essere valutati secondo il loro stato nel dodicennio 1874-85; sicchè essi variano grandemente, quasi sempre in meno e solo qualche volta in più, in confronto dei redditi attuali: mentre il catasto nuovo tende faticosamente ad avvicinarsi al suo compimento, che si auspica, ma non si spera possa avvenire fra qualche decina d'anni, il legislatore deve escogitare espedienti empirici ma inevitabili, per colpire redditi i quali altrimenti sfuggirebbero al tributo sì coi vecchi come coi nuovi catasti: così, ad esempio, nacque l'imposta di una lira e poi di due lire per ettaro per i terreni bonificati; imposta, che nella sua struttura primitiva, ci riporta indietro ai tentativi incerti delle legislazioni antiche per colpire i redditi; ma che era consigliata dall'urgenza di non lasciare sfuggire cespiti cospicui alla tassazione in momenti di gravi sacrifici per tutti i contribuenti;

2° L'imposta sui fabbricati, relativamente moderata in origine con la aliquota del 12,50 per cento, oscilla ora dal 16 al 22 per cento per la sola parte erariale, e sale ad altezze impressionanti se vi si aggiungono i centesimi addizionali locali. L'altezza del-

l'aliquota è stata finora l'ostacolo più forte al rinnovarsi delle revisioni generali, l'ultima delle quali risale al 1890, e che eransi del resto dimostrate strumento insufficiente per una rilevazione calma, serena, non perturbata da agitazioni politiche e regionali, dei redditi reali dei fabbricati. I redditi edilizi accertati sono infatti variamente disformi dal vero: lontani, talvolta lontanissimi, quelli di fabbricati esistenti nel 1890, e via via più vicini i redditi dei fabbricati sorti posteriormente; finchè i fabbricati entrati ora in reddito sono tassati quasi in pieno: coll'effetto che i fitti, anche dei fabbricati vecchi, si adeguano spesso alla forte imposta pagata sui fabbricati nuovi; che la fabbricazione non è incoraggiata, e che i proprietari dei fabbricati antichi godono di una vera sovrarendita dovuta all'imposta alta che pagano i fabbricati nuovi. Inoltre, poichè a tutti i fabbricati civili viene concessa una detrazione *uniforme*, per spese, del 25 per cento, accade che i fabbricati, per cui le spese di amministrazione, riparazione, ammortamento, assicurazione, ecc., sono tenui, pagano l'imposta su meno del loro reddito effettivo; mentre i fabbricati per cui le spese sono forti pagano su di una cifra superiore al vero reddito; e siccome questi ultimi sono per lo più

destinati all'abitazione delle classi operaie e popolari, il legislatore si è veduto costretto a concedere larghe esenzioni temporanee di tributo, anche per eliminare la sperequazione insita nel metodo di tassazione adottato per l'imposta sui fabbricati. Ma le esenzioni largamente date sono state sfruttate non di rado a ben altro fine, e sono causa di forti perdite per la finanza. Infine l'imposta fabbricati colpisce anche le costruzioni destinate ad uso industriale, sicchè le Commissioni amministrative delle imposte dirette sono state e continuano ad essere sopraffatte da questioni delicatissime, spesso insolubili e sempre irritanti, intorno a ciò che sia reddito immobiliare da tassarsi con l'imposta fabbricati e ciò che sia industria, da tassarsi con l'imposta ricchezza mobile. I commissari devono spesso trasformarsi in tecnici per decidere sottili quesiti, in base a criteri abilmente escogitati, ma senza nessun rapporto con la realtà; sicchè i redditi dei fabbricati industriali ed i redditi dell'industria esercitata nel fabbricato diventano due entità astratte, le quali non trovano corrispondenza nei redditi reali percepiti dai contribuenti.

3° L'imposta di ricchezza mobile fu un vero capolavoro dell'arte tributaria per i tempi in cui sorse (1864). Costrutta in seguito

a memorande ricerche condotte dal conte di Broglio per iniziativa del conte di Cavour, elaborata attraverso a discussioni profonde, che onorarono il Parlamento italiano, ed avrebbero recato lustro anche ai Parlamenti dove più antiche e solenni erano le dispute tributarie, l'imposta di ricchezza mobile venne alla luce con l'intento di tassare tutti i redditi non colpiti dalle due imposte fondiarie, distinguendoli in tre categorie: *a*) di capitale; *b*) misti di capitale e lavoro, ossia derivanti da industrie e commerci; *c*) di lavoro; tassati i primi sugli otto ottavi del loro ammontare netto, i secondi sui sei ottavi ed i terzi sui cinque ottavi.

Sarebbe troppo lungo ricordare qui come alla semplice, elegante tripartizione dei redditi si sia poi sostituita la classificazione in qualche decina di categorie, con suddivisioni, eccezioni, graduazioni, abbuoni che rendono la materia intricatissima ai periti e quasi inaccessibile ai contribuenti; nè certo vi ha interamente riparato, nè poteva, il decreto 9 settembre 1917, n. 1546, del resto temporaneo perchè emesso in virtù dei poteri straordinari concessi al Governo per la guerra.

Ma l'inconveniente maggiore è senza dubbio la sperequazione gravissima fra i redditi

fissi, accertati in misura esatta ed i redditi incerti e variabili. I primi, che sono quelli dei creditori pubblici, dei creditori ipotecari, degli impiegati pubblici e di coloro il cui reddito risulta da documenti, sono tassati fino all'ultimo centesimo del loro reddito con aliquote non indifferenti; mentre, invece, il reddito dei creditori chirografarii e cambiari, dei professionisti e degli industriali e commercianti *privati* sfugge sempre, talvolta in notevole parte e talvolta interamente, al dovere tributario. Stanno di mezzo tra i due tipi di contribuenti, avvicinandosi più ai primi che ai secondi, gli enti collettivi e principalmente le società per azioni, tassate sulle risultanze del bilancio e quindi su elementi assai più sicuri e certi di quelli che si posseggono per i contribuenti privati. Ma qui si manifesta un grave inconveniente, su cui si ritornerà poi di proposito, ed è che la imposizione sul bilancio dà luogo a infinite controversie sulla reale entità del reddito, tra gli amministratori i quali, non sempre a torto, si rifiutano di considerare reddito ciò che è destinato a svalutazioni e ad ammortamenti, e la Finanza la quale non può ammettere in detrazione se non quelle quote che sono riconosciute dalla giurisprudenza come spese effettive o come passività.

Aggiungasi che, mentre le imposte sui terreni e sui fabbricati, conformandosi alla loro indole ed alla intenzione esplicita del legislatore, si limitano a colpire d'imposta i frutti netti annuali o periodici dei terreni e dei fabbricati, l'imposta di ricchezza mobile da lungo tempo, per virtù di interpretazioni giurisprudenziali, tende a colpire, oltrechè i frutti periodici dei capitali, dell'industria e del lavoro, anche gli incrementi di valore dei capitali medesimi e delle aziende industriali e commerciali; e di ciò rendono testimonianza le tassazioni dei prezzi d'avviamento, dei sopraprezzi delle azioni delle società, dei plusvalori realizzati sui titoli di portafoglio. Sulle quali tassazioni qui non si vuole esprimere alcun giudizio di merito; ma porre in luce soltanto come la materia imponibile agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile sia divenuta grado grado diversa e non comparabile con quella delle altre due imposte dirette.

4° Per parecchi altri rispetti le due imposte fondiarie hanno, seguendo vie differenti, finito per assumere fisionomie contrastanti con quella di ricchezza mobile. Non concedono mai quelle la detrazione degli interessi passivi dal reddito, mentre questa spesso la consente: non contengono alcun

elemento di personalità, salvochè per eccezione nel Mezzogiorno, mentre l'imposta di ricchezza mobile esenta per alcune categorie i redditi minimi e concede detrazioni per i redditi intermedi: sono sovraccariche le imposte fondiarie da centesimi addizionali a vantaggio delle provincie e dei comuni, spinti talora a tali estremi da minacciare la confisca della proprietà fondiaria; ma sulla imposta di ricchezza mobile solo recentissimamente e per decreto-legge, non ancora convalidato dal Parlamento, furono ammesse miti sovraimposizioni locali, oltre quella parziale ed impropria costituita dalla tassa di esercizio e rivendita. È vero che i redditi immobiliari possono sopportare aliquote più elevate che non i redditi mobiliari e di lavoro, sia perchè l'assenza di mobilità e la evidenza del reddito rendono meno facili gli occultamenti, sia perchè una parte notevole dell'imposta viene, coi processi della capitalizzazione all'atto dell'acquisto o della traslazione sugli inquilini, fatta gravare su persone diverse dall'attuale proprietario e legale contribuente: rimane però ciononostante una grave sperequazione, la quale importa, entro i limiti del possibile, eliminare, sovratutto permettendo una più equa ripartizione dei carichi locali su tutte le fonti del reddito.

I provvedimenti di guerra, infine, imposti dalla necessità ed inspirati al sano e fecondo principio di garantire col provento di nuovi tributi il servizio dei prestiti di guerra, non hanno potuto non aggravare le sperequazioni già esistenti, essendo occorso fondarsi per la loro applicazione sulle valutazioni esistenti, troppo spesso sperequate e non comparabili.

## Capitolo III.

### La necessità della unificazione.

Tutte queste osservazioni preliminari di indole critico-storica non si sono volute fare per semplice commento accademico: sibbene per spiegare e giustificare la conclusione prima e fondamentale alla quale si vuol giungere: essere impossibile creare e far operare equamente una imposta progressiva sul reddito complessivo del contribuente, ove si lascino permanere nell'attuale stato le imposte che oggi separatamente colpiscono i diversi redditi del contribuente medesimo.

I tentativi che furono compiuti in passato di istituire, sotto nomi diversi, una imposta progressiva o globale sul reddito, e che furono esposti nel capitolo primo di questa introduzione, non approdarono per molte ragioni. Ma una non può essere qui dimenticata: la difficoltà di persuadere l'opinione pubblica della giustizia di istituire una imposta complementare sul reddito, lasciando immutato l'assetto delle imposte esistenti.

Ad un dilemma invero non si sfugge: i redditi imponibili con l'imposta complementare sul reddito complessivo o sono quelli già accertati ai fini delle esistenti imposte sui redditi, o sono accertati in modo indipendente.

Se sono quelli stessi, il risultato ottenuto non può non essere scoraggiante. Con pensiero assai felice l'onorevole Rava, quando tenne il portafoglio delle finanze, ordinò un censimento generale dei redditi dei contribuenti italiani, sicchè per ogni contribuente e per ogni distretto di agenzia fu compilata una scheda nella quale erano indicati e sommati, al netto da imposte e sovrimposte, tutti i redditi mobiliari ed immobiliari accertati al nome di ciascun contribuente e assoggettati alla imposta per ruoli. Ed ecco i risultati sommari di tale interessante indagine: (*v. tabella pag.* 65).

Ai redditi indicati nella tabella avrebbero dovuto essere aggiunti i redditi tassati col metodo della ritenuta diretta (creditori e impiegati dello Stato, tassati in categoria *A*, e *D* dell'imposta di ricchezza mobile) ed avrebbe dovuto farsi inoltre il coacervo o raggruppamento delle schede iscritte al nome dello stesso contribuente in diversi distretti di agenzia, così da avere iscritti nella stessa scheda tutti i redditi posseduti da uno stesso

## Numero delle schede ed ammontare dei redditi di ricchezza mobile, fabbricati e terreni netti da imposta, accertati e tassati per ruoli.

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Schede | 609,946 | con un | reddito | netto | complessivo | da L. | 100 | a 300 | L. 133,359,663 |
| Id. | 222,946 | | id. | | id. | » | 301 | » 500 | » 85,669,093 |
| Id. | 411,519 | | id. | | id. | » | 501 | » 800 | » 253,192,480 |
| Id. | 263,918 | | id. | | id. | » | 801 | » 1,200 | » 254,678,216 |
| Id. | 115,394 | | id. | | id. | » | 1,201 | » 1,500 | » 156,117,270 |
| Id. | 113,250 | | id. | | id. | » | 1,501 | » 2,000 | » 194,330,356 |
| Id. | 144,985 | | id. | | id. | » | 2,001 | » 4,000 | » 405,039,047 |
| Id. | 39,466 | | id. | | id. | » | 4,001 | » 6,000 | » 186,532,333 |
| Id. | 15,848 | | id. | | id. | » | 6,001 | » 8,000 | » 108,601,560 |
| Id. | 8,443 | | id. | | id. | » | 8,001 | » 10,000 | » 72,902,697 |
| Id. | 9,406 | | id. | | id. | » | 10,001 | » 15,000 | » 116,157,186 |
| Id. | 3,873 | | id. | | id. | » | 15,001 | » 20,000 | » 66,650,925 |
| Id. | 3,299 | | id. | | id. | » | 20,001 | » 30,000 | » 80,087,210 |
| Id. | 2,174 | | id. | | id. | » | 30,001 | » 50,000 | » 81,744,416 |
| Id. | 742 | | id. | | id. | » | 50,001 | » 75,000 | » 42,772,265 |
| Id. | 364 | | id. | | id. | » | 75,001 | » 100,000 | » 33,335,751 |
| Id. | 895 | | id. | | id. | » | oltre | 100,000 | » 316,191,754 |
| | 1,966,468 | | | | | | | | 2,587,362,222 |

contribuente nel Regno. Sarebbe stato necessario, per avere un quadro compiuto dei redditi, tener conto dei redditi legalmente *esenti* da imposta e di quelli provenienti da fonti estere, i quali non cadono sotto alcuna imposta vigente.

Ma i risultati conseguiti, interessantissimi per fermo e tali che francarono il lavoro e la spesa occorsi per conseguirli (1), sono la dimostrazione evidente che, ai fini di una imposta complementare progressiva, non è sufficiente utilizzare i dati dei redditi accertati ai fini delle tre imposte dirette vigenti.

Una massa di due miliardi e 600 milioni di lire di redditi accertati, netti da imposte e sovrimposte, è indubbiamente e notevolmente inferiore al vero.

Basti riflettere che su quei 2.587 milioni, *almeno* 665 sono redditi della categoria *C* e *D* della ricchezza mobile, redditi cioè di puro lavoro, a cui non corrisponde alcun capitale; cosicchè i redditi, nella formazione

---

(1) È stato testè compiuto al Ministero delle finanze un lungo lavoro di migliore utilizzazione delle schede redatte nel 1914, essendosi provveduto a riunire al nome di ciascun privato od ente le schede a lui riferentisi per diversi redditi o in diversi distretti d'agenzia: il lavoro è stato limitato ai redditi maggiori delle lire 600.

dei quali entra in misura più o meno larga il capitale, si residuano, nella statistica del 1914, a non più di 1.900 milioni. Supporre che si possa applicare il tasso del 5 per cento per capitalizzare siffatti redditi, è fare già una ipotesi larga; poichè se si capitalizzavano nel 1914 al 5 ed anche al 4 ed al 3 per cento i redditi fondiari ed edilizi, i redditi industriali e commerciali si capitalizzavano invece al 6, al 10, al 20 per cento e spesso ad un tasso superiore, specie i piccoli redditi mobiliari. Secondo quest'ipotesi esagerata, la finanza avrebbe nel 1914 accertato redditi corrispondenti ad un capitale di circa 38 miliardi; e di soli 32 miliardi circa, se si adottasse il criterio più verosimile di una capitalizzazione *media* al 6 per cento. Anche aggiungendovi i capitali rappresentati dal debito pubblico — intorno a cui fervono vive controversie dottrinali sul punto se possano o non possano essere noverati nel calcolo della ricchezza nazionale — non giungiamo, od a mala pena tocchiamo i 50 miliardi. Ora è convincimento degli studiosi più insigni, i quali hanno trattato questo argomento, che negli anni anteriori alla guerra la ricchezza nazionale superasse gli 80 miliardi; e taluno, autorevolmente e non senza fondamento — come l'esperienza della

guerra dimostrò — ritiene che si superassero i 100 miliardi. Dunque i tre ottavi e più probabilmente la metà dei redditi di capitale e misti sfuggono al tributo.

Il che è manifesto anche per altre considerazioni. Già verso il 1910 l'ufficio di statistica agraria del Ministero di agricoltura diretto allora dal prof. Ghino Valenti valutava in 7 miliardi circa il valore annuo della produzione agricola; ed è difficile credere che ai proprietari ed agli imprenditori agricoli (affittuari) rimanessero meno di 2 miliardi sui 7 di totale produzione. Se questi dati sono esatti, come si deve ritenere per l'accuratezza delle indagini compiute, si deve concludere che i soli redditi dominicali fondiari ed agrari uguagliano tutta la massa di credito accertata dalla finanza non solo per i terreni, ma anche per i fabbricati e le categorie *A* e *B* (ruoli) della ricchezza mobile, e che perciò i redditi dei fabbricati e di ricchezza mobile in realtà stanno al di fuori ed in aggiunta dei 2 miliardi a cui ammonterebbero in apparenza tutti i redditi di capitale o misti. Epperciò anche la cifra complessiva di tutti i redditi accertati, compresi quelli di lavoro, dovrebbe aumentare notevolmente al disopra dei 2 miliardi e 600 milioni, appunto per tener calcolo degli altri redditi ora accennati. Nè sui ruoli

vi è quasi traccia alcuna dei 6 miliardi e mezzo di redditi che l'Ufficio del lavoro recentemente (1911-13) assegnava ai contadini ed agli operai italiani.

Per quel che riguarda i redditi di terreni in particolare non bisogna poi dimenticare che i vecchi catasti, vigenti ancora in tanta parte d'Italia, si fondano alcuni sul reddito, altri sul capitale, altri su lire immaginarie. Voler trasformare lo scutato lombardo e la lira piemontese in lire italiane moderne di reddito è una operazione aritmetica priva di senso, perchè quelle monete antiche avevano un significato ed una potenza di acquisto tutt'affatto differenti da quelle odierne. Che più ? Alcune di quelle basi non sono nemmeno monetarie, ma puramente convenzionali, create ai fini del catasto. Così la lira piemontese del catasto antico non è la vecchia lira monetaria, bensì una parte aliquota immaginaria di una cifra convenzionale che nel 1730 si suppose essere il 100 del reddito totale fondiario dell'antico Piemonte: quella lira perciò non ha e non può avere nessun equivalente monetario; ma ha un puro significato di unità di misura o di ripartizione catastale.

Ora, fa d'uopo non dimenticare che, nonostante il conguaglio provvisorio del 1864,

*nell'ambito di ogni compartimento* l'imposta sui terreni continua a ripartirsi secondo le vecchie basi e che perciò la consuetudine seguita sempre nella nostra legislazione di ottenere il reddito presunto dei terreni moltiplicando per 8, 10 o 12,50 l'imposta erariale non toglie nulla alla verità sopra enunciata: che le cifre così raccolte, se praticamente, in mancanza di meglio, servono per ripartire l'imposta vigente, non hanno assolutamente alcun significato intrinseco. Non si può dire che siano vere o false; bisognerebbe dire che non sono nulla.

Ecco perchè l'applicazione dell'imposta progressiva sul reddito complessivo del contribuente sulla semplice base della somma dei redditi accertati ai fini delle esistenti imposte sui redditi sarebbe quasi un assurdo, in quanto i termini della somma sono quantità spesso irreali, sempre non comparabili e quindi la somma potrebbe dirsi un non senso aritmetico.

Ma d'altro lato non gioverebbe applicare l'imposta complementare sulla base di accertamenti suoi proprii e lasciando sussistere contemporaneamente le imposte vigenti sui redditi, ciascuna con i propri accertamenti. Si avrebbero infatti due accertamenti differenti e contemporanei per lo stesso reddito:

entro certi limiti di discrezione, ciò si può ammettere per quella unica imposta, la fondiaria sui terreni, in cui si può ritenere che l'accertamento sia fatto d'autorità, senza intervento del contribuente; ma in tutti i casi in cui il contribuente interviene nell'accertamento è impossibile ammettere due valutazioni diverse e contemporanee del medesimo reddito.

Perciò l'istituzione di una imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente se vuole essere una cosa seria, perequata di fronte ai contribuenti e produttiva per la finanza, deve bensì fondarsi sulle stesse basi di accertamento su cui sono fondate le imposte vigenti sui redditi, ma a condizione che queste a loro volta siano riformate in guisa da potere permettere la constatazione dei redditi *reali* ed *attuali*, tali cioè da consentire un'equa ripartizione dell'imposta.

Donde il postulato che le imposte vigenti sui redditi separati delle cose possedute dal contribuente debbono essere coordinate con l'imposta nuova complementare sul reddito complessivo del contribuente: esse sono le due faccie della medesima medaglia e sono l'una dall'altra inseparabili.

Trattasi, in fondo, di compilare legislati-

vamente un *testo unico* delle numerose leggi tributarie in tema di imposte dirette. Il che presenta i seguenti numerosi vantaggi, oltre quello fondamentale di evitare un dualismo pernicioso od una incoerente assimilazione fra imposte vigenti ed imposta nuova:

1° ridurre ad un corpo unico di norme bene ordinate la massa eterogenea di disposizioni ora sparse in leggi numerose e talora sconcordanti;

2° rendere più agevole al contribuente la nozione delle leggi tributarie. Se la chiarezza e la semplicità sono doti sempre necessarie nelle leggi, lo sono tanto più nelle leggi tributarie; e ben diceva Adamo Smith fin dai suoi tempi che la caratteristica dei governi liberi è di far conoscere al cittadino con sicurezza e chiarezza l'ammontare delle imposte che egli è chiamato a pagare;

3° rendere più efficace e pronta l'amministrazione delle imposte. Oggi si moltiplicano i ruoli, le scritturazioni, gli accertamenti per ognuna delle imposte, che la guerra ha cresciuto di numero: domani, unificato il sistema tributario, il lavoro diverrà più spedito e più fruttuoso;

4° ringiovanire talune norme che i progressi economici e tecnici hanno reso antiquate e produttive di attriti, dannosi alla

finanza ed ai contribuenti; risolvendo annose controversie che si trascinano senza frutto da decenni;

5° modificare la procedura contenziosa, in guisa che più non si succedano e si contrastino magistrature amministrative e giudiziarie, ammesse nell'un caso e nell'altro no, con termini e prescrizioni diverse; in guisa che i contribuenti più non sanno orizzontarsi o solo si orizzontano quelli più astuti allo scopo di recare ingiusto danno alla finanza;

6° perequare e semplificare le tariffe delle imposte, diguisachè talune fonti di reddito non siano, senza plausibile ragione, più sovraccariche di altre aventi la medesima natura;

7° sovrapporre alle vigenti una nuova imposta sul reddito complessivo, dando al contribuente la persuasione di una maggiore giustizia nella ripartizione dei tributi. Ogni balzello è sopportato di malavoglia quando si crede che sia ingiustamente ripartito o con criteri non rispondenti alla situazione reale delle cose: mentre il contrario avviene, o dovrebbe avvenire, quando, pur essendo la imposta dura, i contribuenti abbiano la certezza che il legislatore ha fatto ogni sforzo per ripartirla secondo la equità.

Non abbiamo neppure discussa la tesi di abolire le attuali imposte dirette per sostituirle con una imposta unica sul reddito; e nemmeno abbiamo creduto di dover prendere in considerazione, come da taluno si voleva un tempo, la imitazione, non fondata sulla conoscenza precisa dei fatti, della riforma prussiana di Von Miquel, l'abbandono agli enti locali delle imposte reali e l'attribuzione esclusiva allo Stato dell'imposta personale o di famiglia.

E ciò, non solo perchè sarebbe pericoloso fare un salto nel buio in un momento in cui la finanza reclama nuove cospicue entrate; ma anche — e giova ripeterlo ben chiaramente ed altamente contro i critici del nostro sistema tributario e gli imitatori frettolosi di tutte le novità d'oltr'Alpe — perchè il nostro sistema tributario nel campo delle imposte dirette, fu nelle grandi linee, ben congegnato dalla prima generazione di statisti italiani. Esso è armonicamente costrutto, superiore per molti rispetti ai più celebrati sistemi stranieri; e costituisce una eccellente base per l'edificio più perfetto che oggi è urgente costruire; solo le vecchie imposte difettano per mancanza di coordinazione, per complicazioni sopravvenute, per inasprimenti non perequati di aliquote, per lentezza nel rin-

giovanire gli accertamenti. Ma questi sono soprastrutture accidentali: ove siano tolte, rimarrà il tronco sano e fecondo.

In finanza, più che negli altri campi, non si può con successo progredire se non si poggi solidamente sul passato. Non si può far piazza pulita di tutto ciò che esiste per creare l'assolutamente nuovo. Fa d'uopo invece sfrondare l'albero, liberarlo dalla vegetazione parassitaria che lo soffochi e ne impedisca lo sviluppo; ma poichè l'albero vive ed è pur sempre atto a fruttificare, sarebbe insano tagliarlo alle radici.

## Capitolo IV.

### Disegno generale del riordinamento.

Il disegno di riforma tributaria costruito su queste basi si impernia su di un triplice ordine di tributi.

I. — Alla base sta una *imposta normale sui redditi*, la quale riassume e coordina le tre imposte vigenti sui terreni, sui fabbricati e di ricchezza mobile. Compiendo quel passo che in Inghilterra si fece per opera del secondo Pitt nel 1799 e nuovamente di Roberto Peel nel 1842, che era stato vagheggiato in Italia dallo Scialoja nel 1866, le tre imposte diverrebbero altrettante parti di una generale imposta sui redditi. Conservando l'attuale classificazione dei redditi in *redditi di capitale*, *redditi misti* e *redditi di lavoro*, la quale è la migliore che praticamente si conosca nelle legislazioni vigenti nei moderni paesi civili, si ottiene il quadro che si vede a pag. 77.

Formalmente, il passaggio dall'attuale al nuovo ordinamento si farebbe senza veruna

| | | | Imposte attuali corrispondenti |
|---|---|---|---|
| Imposta normale sui redditi | $A_1$ dei capitali mobiliari . . . . . | | Cat. *A* ($A_1$ e $A_2$) dell'imposta di ricchezza mobile. |
| | $A_2$ » investiti in fabbricati . | | Imposta sui fabbricati. |
| | $A_3$ » » terreni . . | | » sui terreni. |
| | B misti di capitale e lavoro (industrie e commerci) . . . . . | | Cat. *B* dell'imposta di ricchezza mobile. |
| | C | Dipendenti dal lavoro dell'uomo. (professioni ed impieghi privati) . . . . . | Cat. *C* » » |
| | D | Dipendenti dal lavoro dell'uomo. (impieghi prestati presso enti pubblici) . . . | Cat. *D* » » |

difficoltà, bastando sostituire il nome generico di *imposta normale sui redditi* alle tre denominazioni ora in uso; e classificando nelle categorie $A_2$ e $A_3$ i redditi dei fabbricati e dei terreni. La classificazione sarebbe corretta, giacchè fin d'ora le due imposte citate colpiscono non tutto il reddito proveniente dai terreni e dai fabbricati, ma quella sola parte di esso la quale corrisponde al capitale investito dal proprietario nell'acquisto, nel miglioramento e nella costruzione.

Le categorie $A_1$, $B$, $C$ e $D$ della nuova imposta ricorderebbero persino nella denominazione esteriore quelle già in uso per l'imposta di ricchezza mobile. Per qualche tempo, sino a quando gli uffici non si siano preparati ad una ulteriore semplificazione, i ruoli dei contribuenti in $A_3$ (terreni) ed $A_2$ (fabbricati) potrebbero compilarsi ancora separatamente. In tal guisa il passaggio dall'attuale al nuovo regime unitario si compirebbe col minimo attrito.

Si credette opportuno di indicare, in primo luogo, nella categoria $A_1$ i redditi dei capitali investiti in mutui od altrimenti fruttiferi di un interesse, perchè è questa la categoria la quale meglio corrisponde al concetto del capitale *puro*, con l'intervento o nullo o non rilevante del fattore personale di lavoro *presente*.

Subito dopo si collocarono nella $A_2$ i redditi dei capitali investiti nei fabbricati, come quelli che anch'essi sono di capitale puro; ma richiedono una certa collaborazione presente del lavoro del proprietario, di cui si tiene però conto nella detrazione per spese.

E finalmente si collocò nella categoria $A_3$ il reddito dei terreni, perchè, pur essendo reddito di puro capitale ed essendo depurato di tutte le spese di conduzione ed anche di quelle di amministrazione da parte del proprietario, è reddito che richiede una collaborazione presente da parte del proprietario, il quale provvede ai miglioramenti permanenti, alle costruzioni edilizie, stradali, ecc.

È noto come, nell'attuale imposta di ricchezza mobile, i redditi di capitale, misti e di lavoro fossero — prima del decreto legislativo 9 settembre 1917, n. 1546 — trattati diversamente; essendosi seguito il criterio di colpire ai $^{40}/_{40}$ e $^{34}/_{40}$ i redditi di capitale, ai $^{25}/_{40}$ e $^{20}/_{40}$ i redditi misti ed ai $^{23}/_{40}$, $^{18}/_{40}$ e $^{15}/_{40}$ i redditi di lavoro. È pur noto come la ragione della distinzione stesse in ciò, che, mentre il reddito del capitale è permanente e durevole anche oltre la vita del contribuente, il reddito del lavoro è precario e condizionato alla vita produttiva del contribuente stesso; sicchè questi, se è un buon padre di famiglia,

non può spendere l'intiero suo reddito, ma ne deve accantonare una parte per provvedere alle conseguenze delle malattie, degli infortuni, della vecchiaia, della morte propria, ecc. A parità di reddito, il legislatore italiano aveva considerato che 100 lire di reddito di capitale abbiano una capacità contributiva all'incirca come 100, mentre le stesse 100 lire di reddito di lavoro una capacità solo come 50 circa; dando ai redditi misti una capacità contributiva intermedia.

Il sistema che era stato giudicato elegante, e che dicevasi *della discriminazione sui redditi con imponibile unico*, presentava il vantaggio contabile-amministrativo che, ove un contribuente avesse redditi di due o tre categorie diverse era facile farne la somma dopo averli discriminati, applicando poi su di essa l'unica aliquota del 20 per cento, per ricavare l'imposta dovuta; onde con due o tre operazioni e colla iscrizione a ruolo di una sola cifra di reddito *imponibile* e di una sola cifra di imposta, il lavoro amministrativo era finito.

Ma al vantaggio della semplicità per l'amministrazione si contrapponeva il danno della oscurità per il contribuente medio, non potendosi pretendere che questi conoscesse tutto l'intricato meccanismo per cui i redditi da *netti effettivi* si riducevano ad *imponibili ;*

inoltre costringeva il legislatore a tenere molto alte le quote nominali e bassissimi i minimi esenti, pure nominali; e dava l'impressione falsa che sul serio la finanza di Stato prelevasse il 26 % — compresi i decimi, l'addizionale e gli aggi — di tutti i redditi mobiliari, mentre le aliquote *reali* andavano dal 4 al 26 % circa, a seconda dell'altezza del reddito; il che spiega come le imposte italiane avessero, in patria ed all'estero, fama di ferocissime fra le feroci; fama ingiusta dipendente appunto più che altro dal metodo della discriminazione.

Parve perciò savio consiglio di attenersi al criterio già adottato nel decreto 9 settembre 1917, e di mutare il metodo della discriminazione, portando questa non più sui redditi netti per ottenere un unico imponibile, sibbene sull'*aliquota*.

II. — Al disopra della imposta normale sui redditi è istituita una *imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente*.

Sarebbe qui un fuor d'opera esporre tutte le ragioni d'indole politica, sociale, storica, le quali hanno consigliato nella più parte delle legislazioni contemporanee l'introduzione dell'imposta progressiva personale. Giova pertanto limitarsi ad alcune considerazioni d'indole strettamente tributaria.

Non è da escludersi che in prosieguo di tempo anche la normale possa divenire progressiva e personale; e la proposta attuale di riunire le tre imposte vigenti in una sola, divisa per categorie, presenta anzi, insieme agli altri, anche questo vantaggio, di rendere possibile una ulteriore evoluzione nel senso della personalità. Tutti gli Stati, però, hanno ritenuto consigliabile di procedere a gradi in siffatto processo; e la gradualità si impone tanto più nel momento presente, in cui nessun Governo può permettersi il lusso di fare pericolosi salti nel buio.

L'imposta normale conviene perciò rimanga una imposta *proporzionale*, ad aliquote *non tenui*, con una limitata detrazione per debiti, e senza alcuna detrazione per carichi di famiglia. È possibile, e il disegno di legge lo propone, aumentare, senza sensibile danno per la finanza, il reddito minimo esente a 1.200 lire all'anno e concedere detrazioni pei redditi dalle 1.200 alle 2.000 lire; ma spingersi più oltre sarebbe pericoloso.

Di qui la necessità di sovrapporre alla normale una complementare, la quale, esentando anch'essa i redditi fino a 1.200 lire, colpisca quelli superiori con una imposta gradatamente crescente dell'1 per cento per i redditi minimi sino al massimo del 25 per

cento per i redditi di 500.000 lire e più; ed agisca quindi come un elemento compensatore della sperequazione, nascente dalla differente incidenza dei tributi sui consumi, sperequazione la quale si aggraverebbe fra contribuenti piccoli, medi e ricchi se i loro redditi fossero unicamente colpiti da una imposta proporzionale.

Nè la imposta complementare sul reddito ha soltanto questa funzione compensatrice; essa soprattutto si impone perchè risponde al concetto fondamentale che la capacità contributiva dei redditi cresce col crescere del reddito del contribuente.

L'imposta complementare, bene organizzata, è inoltre un'utile integrazione dell'imposta normale perchè:

può colpire anche redditi goduti in Italia, ma provenienti da fonti estere, che dalle tre imposte vigenti — come anche dalla imposta normale, oggi destinata a sostituirle — le quali hanno carattere reale e territoriale, non possono essere colpiti;

consente di assoggettare equamente ad imposta quegli incrementi di valori patrimoniali, che saltuariamente ed imperfettamente la giurisprudenza tentò di tassare con la imposta di ricchezza mobile ed il legislatore con l'imposta sulle aree fabbricabili;

permette di tener conto delle passività e delle imposte e sovrimposte gravanti sul reddito, facendo la somma dei redditi, depurati di tali elementi;

rende possibile di graduare il peso tributario in relazione ai carichi di famiglia, deducendo dal reddito una quota fissa per componente la famiglia, come già si usa nei tipi migliori di imposte di famiglia in vigore nei maggiori comuni italiani;

non si oppone alla detrazione dal reddito delle quote che il contribuente preleva per l'assicurazione sua, della moglie e dei figli sulla vita, per le malattie, gli infortuni e la vecchiaia; così da falcidiare soltanto il reddito residuo veramente disponibile per le spese dell'anno;

può gravare in misura più sensibile, con opportune eccezioni alla regola delle detrazioni od anche con aggiunte all'imponibile, sui contribuenti celibi od ammogliati senza prole (la cui capacità contributiva è a considerarsi più elevata) e su quelli che non hanno prestato servizio militare: in tal modo l'imposta complementare progressiva sul reddito funge altresì da imposta sui celibi e da imposta militare.

III. — Una lacuna tuttavia presenta l'imposta complementare progressiva sul reddito.

Vedemmo sopra come l'imposta normale, ad imitazione della vigente imposta di ricchezza mobile, tratti i redditi diversamente, a seconda che essi provengono dal capitale, dal lavoro o siano misti. La stessa discriminazione dei redditi dovrebbe, per le medesime ragioni di perequazione, farsi rispetto alla complementare: sono invero gli stessi redditi che si colpiscono prima *separatamente* (colla normale) e poi *complessivamente*, depurati da pesi, imposte, carichi di famiglia e diversi (colla complementare): ora se è giusto tassare i redditi di lavoro meno dei redditi di capitale ai fini della normale, la stessa regola di giustizia deve seguirsi ai fini della complementare.

Senonchè non è parso possibile applicare la discriminazione *sull'aliquota*, come si fece per la normale, poichè sarebbe stato necessario scindere in quattro categorie almeno il reddito che si vuole invece considerare nella sua unità, e applicare quattro aliquote diverse; il che se è agevole e logico per la normale, la quale è in realtà un complesso di imposte diverse, non sembra concepibile (ed in nessuna legislazione infatti si fa) per la complementare, la quale per natura sua investe nel medesimo momento *tutto* il reddito del contribuente.

Sarebbe stato perciò necessario ritornare al metodo della discriminazione sui redditi *con unico imponibile*, assumendo cioè, ad esempio, i redditi di capitale nella loro integrità, ai $^6/_6$, e riducendo i redditi misti ai $^5/_6$, i redditi di lavoro ai $^4/_6$ ed i redditi degli impiegati ai $^3/_6$. Ma le obbiezioni che si mossero sopra al metodo in discorso a proposito della normale, non sarebbero venute meno per la complementare: anche qui i redditi tassati non sarebbero più stati gli effettivi netti, ma altri immaginari più piccoli; l'aliquota *nominale* sarebbe stata diversa e più alta della aliquota *reale*, e l'impressione di gravezza dell'imposta, maggiore del vero.

Perciò non si è creduto di ammettere per la complementare il criterio della discriminazione nè sul reddito, nè sulla aliquota: soltanto si è fatta una eccezione per i redditi di categoria *D* (impiegati pubblici ed assimilati) per i quali fu concessa una riduzione ai tre quarti del loro ammontare (seguendo l'esempio dei migliori regolamenti comunali in tema di tassa di famiglia) per renderne la situazione meno gravosa in confronto dei professionisti e commercianti a reddito variabile, dato che per questi la valutazione del reddito non può farsi con assoluta esattezza; è questa quindi una riduzione di carat-

tere speciale, rivolta più che altro a rendere paragonabili i redditi accertati.

E si è ritenuto che il metodo più logico di attuare il criterio del diverso trattamento dei redditi di lavoro e di capitale fosse di istituire, parallelamente alla imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente, una *imposta sul patrimonio* dello stesso contribuente.

Giova avvertire espressamente, che proponendo l'introduzione del nostro sistema tributario di una imposta sul patrimonio, non si è menomamente inteso di colpire una materia imponibile, il capitale, non mai prima assoggettata a tributo; e anzi deve essere esclusa in modo assoluto qualunque mira di persecuzione del capitale o del risparmio; l'imposta patrimoniale, ripetesi, deve essere considerata come una variante del concetto di discriminazione dei redditi, concetto da oltre mezzo secolo pacifico nella legislazione italiana; nulla più insomma che uno strumento tecnico — migliore e preferibile — per raggiungere nel campo della imposizione complementare sul reddito *complessivo* quel *medesimo* intento di giustizia in rapporto all'origine ed alla natura del reddito, che nella imposizione di base o normale si raggiunge con la discriminazione sul reddito o sull'aliquota.

È tuttavia da rilevarsi, come, incidentalmente, l'imposta patrimoniale, una volta istituita, possa procacciare alla pubblica finanza altri considerevoli servigi:

costringendo la finanza a tenere a giorno una specie di inventario della fortuna dei contribuenti, l'imposta patrimoniale la avverte quando il contribuente aliena o consuma parte del suo patrimonio: si vedrà più innanzi come siffatto avvertimento possa mettere la finanza sulle traccie dei guadagni che i contribuenti ricavino, in confronto al prezzo d'acquisto, dalla alienazione di loro beni immobili, obbligazioni, azioni, aziende, ecc.: ed accertato il guadagno eccezionale, la finanza avrà modo di colpirlo con l'imposta complementare progressiva sul reddito;

promuovendo una valutazione dei beni patrimoniali del contribuente *durante la sua vita*, l'imposta patrimoniale riuscirà di prezioso sussidio alla finanza per la determinazione della consistenza e del valore dell'asse patrimoniale in caso di morte, le cui singole quote dovranno essere colpite dalla tassa di successione.

Così tutto si coordina e si completa in un razionale piano di imposizione: la normale ne fornisce la base ed insieme i dati obbiettivi per conoscere tutto il reddito del

contribuente da colpirsi con la complementare progressiva; e questa viene a sua volta integrata dalla imposta patrimoniale, che per altra via si riallaccia alla imposta successoria.

Il quadro compiuto della imposizione diretta sui redditi quale è tradotto e sviluppato nel disegno di legge, è dunque il seguente:

I. — Imposta normale sui redditi, distinti nelle categorie $A_1$, $A_2$, $A_3$, $B$, $C$ e $D$;

II. — Imposta complementare progressiva sul reddito complessivo del contribuente;

III. — Imposta sul patrimonio.

Ad ognuna di queste imposte corrisponde un titolo del disegno di legge.

Rispetto all'imposta normale sui redditi, già si disse come essa voglia unificare le tre imposte dirette vigenti, insieme a quelle minori che ne costituiscono un corollario, permanente o temporaneo, e che furono create durante la necessità, troppe volte tumultuarie, della finanza di guerra. E si è stimato opportuno, a raggiungere l'intento dell'unificazione, raggruppare logicamente nel titolo primo del disegno di legge tutte le disposizioni oggi sparse nelle numerose leggi regolatrici della materia, in modo da costituire un vero codice della imposizione diretta sui redditi.

Si sono così raccolte nel titolo primo le norme fondamentali concernenti: la base imponibile, le esenzioni, la valutazione dei redditi, la dichiarazione dei redditi, le rettificazioni e le rivalutazioni periodiche dei redditi, le operazioni di accertamento dei redditi, i modi di riscossione dell'imposta, la cessazione dei redditi e gli sgravi d'imposta, le modalità diverse.

Questo lavoro di coordinamento ha permesso di evitare le ripetizioni e le divergenze che oggi si riscontrano nelle leggi dettate in tempi diversi a regolare le varie imposte, e di alleggerire i titoli secondo e terzo relativi alla imposta complementare progressiva sul reddito ed alla imposta sul patrimonio; poichè molte delle norme fondamentali dell'imposta normale trovano applicazione anche alle altre imposte.

Un gruppo importantissimo di norme si è finalmente collocato in un quarto titolo, e cioè le norme relative ai collegi di stima e giudicanti, alla procedura contenziosa ed alle sanzioni per i contravventori alla legge: sono norme le quali si applicano ugualmente alle tre imposte, e che quindi sembrò trovassero sede adatta in un ultimo e comune titolo, nel quale sono comprese anche le disposizioni diverse e quelle transitorie.

I quattro titoli fin qui veduti riguardano la finanza di Stato; ma la riforma sarebbe risultata monca, se non avesse pensato a coordinare le finanze locali con il nuovo regime delle finanze statali. Ed un titolo unico del libro secondo del disegno di legge contiene appunto le proposte che sembrano meglio atte a risolvere in maniera semplice e razionale il problema dei tributi provinciali e comunali; secondo la ragione che a suo luogo se ne darà in questa stessa relazione.

# LIBRO PRIMO.

## LE IMPOSTE ERARIALI

### TITOLO PRIMO.

### L'imposta normale e proporzionale sui redditi.

Il titolo primo che tratta dell'*imposta normale sui redditi*, potrebbe essere guardato da due punti di vista: da quello per cui esso è un semplice *testo unico* delle norme vigenti e da quello per cui innova su di esse. Le identità e le varianti puramente formali che il testo unico presenta in confronto alle leggi vigenti, potranno essere meglio messe in luce in una discussione nella quale si debba compiere l'esame di ogni singolo articolo. In questa relazione generale il discorso perciò si limita alle innovazioni più importanti che, traendo argomento dalla riforma, si credette necessario introdurre nell'organismo vigente delle imposte dirette sui redditi.

## Capitolo I.

### La trasformazione dell'imposta sui terreni.

Il sistema vigente di imposizione dei redditi provenienti dalla terra si può, schematicamente, rappresentare così:

*A*) reddito dominicale spettante al proprietario come tale, e come compenso del fattore terra, costruzioni, piantagioni ed altri miglioramenti stabilmente incorporati nel fondo.

Questo reddito è colpito con l'*imposta sui terreni*, regolata coi vecchi e col nuovo catasto;

*B*) reddito agrario industriale, spettante a chi impiega, insieme con l'opera propria di direzione, i capitali mobiliari, asportabili dal fondo, consistenti in scorte vive e morte.

Questo reddito è colpito con l'*imposta di ricchezza mobile*, cat. *B*, nel solo caso in cui sia goduto da una persona estranea alla proprietà del fondo. Ove perciò il proprietario del fondo lo coltivi egli stesso in economia, egli è colpito dalla imposta terreni

sul loro reddito dominicale; mentre se il fondo è dato in affitto, il proprietario paga l'imposta terreni sul reddito dominicale e l'affittuario l'imposta di ricchezza mobile (cat. *B*) sul reddito agrario industriale.

Sono palesi i difetti di un tale sistema. Il reddito dominicale del proprietario è colpito, come vedemmo, su basi antiquate coi vecchi catasti e su basi neppure esse rispondenti ad attualità col nuovo catasto: mentre il reddito agrario industriale sfugge alla imposizione quando venga realizzato insieme al reddito dominicale.

Una autorevole corrente di opinione vorrebbe che, a far cessare siffatti privilegi e sperequazioni, si considerasse il reddito terriero nella sua unità, comprensiva al tempo stesso del reddito dominicale del proprietario in quanto tale e del reddito agrario industriale, da chiunque percepito, proprietario od affittuario; e tutto si colpisse con una unica imposta od in una medesima categoria della imposta normale: metodo d'accertamento, quello adottato per tutti gli altri redditi; ossia la denuncia del contribuente, controllata dall'amministrazione e col diritto di ricorso alle Commissioni ordinarie per le imposte.

Ma sorgono spontanee le obbiezioni a

questo metodo, pur semplice ed attraente, di soluzione del problema:

1. Erano, nel 1913, ben 7.107.412 gli articoli di ruolo dei terreni, di cui 6.061.411 per quote d'imposta inferiori a lire 10 e 643.354 per quote da lire 10,01 a lire 30: ora col sistema proposto, si dovrebbero costringere i titolari di questi 6.705.000 articoli di ruolo minimi o piccoli a fare la denuncia del loro reddito dominicale ed agrario insieme: e non è esagerazione affermare che l'impresa è di impossibile effettuazione: se è ammissibile, fino a un certo punto, che i titolari dei 402 mila articoli di ruolo, i quali pagano più di 30 lire di imposta erariale, sappiano tenere una contabilità di spese e di rendite; ciò non si può concepire per tutti i piccoli e piccolissimi proprietari, i quali costituiscono il nerbo della proprietà rustica italiana.

2. Converrebbe, piuttosto che procedere a tal lavoro, esentare addirittura dall'imposta i piccoli proprietari, ossia circa 67 su 71 proprietari in Italia. Il che non importerebbe difficoltà per la parte *agraria industriale* del reddito complessivo, che già oggi legalmente e praticamente è esente, sia in virtù dell'articolo 9 della legge di ricchezza mobile, sia perchè i terreni di questa categoria, anche quando sono affittati, non dànno luogo sicu-

ramente ad un reddito superiore a 533 lire effettive. Ma l'esenzione delle quote minime del reddito *dominicale* costituisce un grave problema: è difficile rimanere persuasi che lo Stato possa rinunziare, nelle presenti gravi contingenze, all'imposizione di redditi che sono piccoli, è vero, ma derivano, giova non dimenticarlo, dall'impiego di capitale *puro*. Inoltre, come si provvederebbe alla sistemazione delle finanze di quei numerosissimi Comuni che, nelle regioni a proprietà diffusa, traggono, e trarranno anche nel nuovo regime, dalla sovraimposizione delle quote minime la miglior parte delle loro entrate?

Giocoforza è concludere che per 67 proprietari su 71 conviene *necessariamente* continuare nel sistema odierno di assoggettare ad imposta separatamente il solo reddito *dominicale*, esentando, come si fa ora, il reddito agrario industriale, troppo piccolo per essere perseguito. Ed allora, quale pratico giovamento si avrebbe adottando, per gli altri 4 proprietari su 71, il diverso metodo della imposizione, dietro denuncia dei due redditi insieme?

3. Nè le difficoltà sarebbero qui terminate. Anche per i medii e per i grandi proprietari, la imposizione sul reddito complessivo, dominicale ed agrario, sarebbe concepibile in astratto, ma forse non equa in ogni caso.

Non vi sarebbero difficoltà per il proprietario coltivatore diretto: egli sarebbe colpito in blocco e pagherebbe una sola imposta. Ma quando il fondo è dato in affitto, sarebbe pur necessario distinguere il valor locativo del fondo o reddito dominicale spettante al proprietario, dal reddito agrario industriale spettante all'affittuario. Lo Stato non può accertare il reddito complessivo a carico dell'uno o dell'altro, concedendo all'interessato il diritto di rivalsa per la parte spettante ad altri: la divisione del reddito nelle due parti non è un affare privato, ma un affare pubblico: talchè anche in Inghilterra, dove la imposizione sulle terre, per la grande proprietà ivi dominante, si fa in seguito a denuncia ed al nome dell'affittuario, è lo Stato il quale determina l'entità rispettiva delle due parti del reddito. E deve essere lo Stato: 1° perchè le due parti del reddito, l'una derivante da capitale puro, e l'altra mista derivante da capitale e lavoro, devono essere diversamente trattate dall'imposta; 2° perchè fa d'uopo conoscere quale reddito percepisca il proprietario e quale l'affittuario, per potere colpire in seguito le due parti, coacervate eventualmente con gli altri redditi, separatamente al nome dei due contribuenti in sede di imposta complementare.

4. La imposizione complessiva darebbe luogo a complicazioni ancor maggiori nel caso di conduzione a mezzadria o a colono-parziaria: poichè, in tal caso, se al proprietario spetta tutto il reddito dominicale, spetta puranco *una parte* del reddito agrario industriale, nel solo caso però in cui egli fornisca parte delle scorte vive e morte; mentre la restante parte spetta al colono parziario. Lasciare all'arbitrio degli interessati la divisione del reddito complessivo e la ripartizione dell'imposta, può essere pericoloso, specie quando nella grandissima maggioranza dei casi una delle due parti, il colono, deve essere esente dall'imposta, perchè il suo reddito non giunge alle 1.200 lire annue, e forte diventa la tentazione di accollare a lui la massima parte possibile del reddito agrario per farlo andare esente da tributo. Il che, in talune regioni, dove le scorte sono di proprietà del mezzadro e questi affitta i prati, sarebbe corretto; ma più non lo sarebbe, dove le scorte sono del proprietario, in tutto od in parte, e questi partecipa ai profitti della stalla.

Le condizioni del paese nostro sono così varie per cultura, metodi di conduzione, rapporti fra proprietari e coloni, diffusione della proprietà, che il metodo semplice della

imposizione sul complessivo reddito terriero, dominicale ed agrario, al nome di una sola persona (il quale, del resto, neppure in Inghilterra, come fu osservato, elimina la necessità dell'accertamento separato dei due redditi) non si può ritenere applicabile. Bisogna separare i redditi ai fini tributari, perchè sono separati nella realtà, e perchè la separazione è l'unico mezzo giusto per trattare diversamente cose diversissime.

Tuttavia occorreva portare rimedio a taluno dei difetti più gravi dell'attuale ordinamento: e si è cercato di raggiungere l'intento per due vie.

In primo luogo, si è creduto giusto e doveroso di assoggettare ad imposta, nella sua propria categoria, che è quella *B* dei redditi misti di capitale e di lavoro, il reddito *agrario industriale* a chiunque spetti: sia al proprietario, che all'affittuario od al mezzadro. Di questa innovazione importante saranno date più innanzi le ragioni, quando appunto si discorrerà dei redditi di categoria *B*.

In secondo luogo, si è ritenuto di dovere seguitare a colpire nella categoria $A_3$ (antica imposta sui terreni) il solo reddito dominicale spettante al proprietario.

Qui si presentava il problema ponderoso:

per l'accertamento del reddito dominicale si deve continuare ad applicare il metodo attuale dei catasti, vecchi e nuovo, ovvero si deve fare un nuovo, periodico accertamento dei *valori locativi* effettivi, fondato sulle denuncie, controllate e rivedute, da parte dei proprietari ?

La seconda via sarebbe stata preferibile, volendosi costruire un sistema d'imposte armonico e logico in tutte le sue parti. Ma le difficoltà pratiche — le stesse già ricordate contro la proposta della fusione dei due redditi — parvero, *per il momento*, insormontabili. Non bisogna dimenticare che l'attuazione della presente riforma richiederà, per l'accertamento dei redditi di milioni di contribuenti, un lavoro amministrativo enorme, per cui occorreranno mezzi larghi e funzionari esperti, che non si improvvisano, in numero superiore all'attuale. Per ora, le nuove revisioni periodiche dei fabbricati e gli accertamenti del reddito e del patrimonio ai fini della complementare e della patrimoniale assorbiranno tutta l'opera, che dovrà essere attenta e diligente e sapiente, dei funzionari. Aggiungere a questo immane lavoro, l'accertamento dei redditi anche soltanto dominicali di 7 milioni e centomila articoli di ruolo, di cui 6 milioni e settecentomila per

quote di minima o scarsa importanza, non sarebbe stato prudente e savio consiglio; anzi avrebbe significato l'arenamento fin dal principio della intiera riforma tributaria nella palude stagnante delle quote minime fondiarie.

Ma ciò non vuol dire che nulla si possa fare. Infatti col presente disegno di legge si obbligano i proprietari di terreni, i quali hanno un reddito personale *complessivo* di almeno 1.200 lire, a fare la denuncia, insieme con gli altri redditi, altresì del valore locativo dei loro fondi, qualunque ne sia l'ammontare, anche minimo, perchè il criterio non è l'altezza, per sè, di valor locativo del fondo; ma il far esso parte o meno di un reddito personale complessivo di almeno 1.200 lire. Questo reddito, così denunciato e controllato, servirà poi di base, come vedremo, per la imposizione *ai fini della imposta complementare progressiva sul reddito.*

In tal modo si osservano le norme della giustizia, le quali vogliono che, per ottenere il reddito complessivo da colpirsi ai fini della complementare, si tengano in conto valori singoli *omogenei*, sia per il metodo che per l'attualità della rilevazione; e si fa opera pratica e possibile, poichè si dovranno accertare alcune centinaia di migliaia di redditi e non parecchi milioni, impresa colossale, sotto

cui qualsiasi amministrazione, anche tra le più celebrate estere, dovrebbe soccombere.

Per ora dunque ai soli fini della normale (cat. $A_3$) continuano ad aver vigore gli accertamenti catastali, e nessuna novità si opera in quella che oggi si chiama imposta sui terreni, salva, ben inteso, la prosecuzione dei lavori del nuovo catasto. I milioni di contadini piccoli proprietari viventi in Italia non vengono perturbati con la richiesta di denuncie, per essi incomprensibili, di reddito, e seguitano a pagare l'imposta nei modi ad essi famigliari. E poichè non saranno probabilmente soggetti alla complementare, sia perchè il loro reddito non supera le 1.200 lire, sia perchè, ove anche lo superi, essi cadono al disotto delle 600 lire imponibili a causa delle detrazioni per numero di figli, non avvertiranno la discrepanza fra il metodo tenuto nella tassazione in categoria $A_3$ della normale od imposta sui terreni (valutazioni catastali) e quello tenuto ai fini della complementare (valori locativi attuali).

La discrepanza sarà avvertita solo per quella minor parte dei proprietari rustici, la quale sarà altresì colpita dalla complementare. Questi pagheranno in $A_3$ della normale in base ai catasti, e nella complementare in base alle denuncie dei valori locativi. Come

fu già avvertito, la contraddizione non è però così grave in questo caso come sarebbe in quello degli altri contribuenti: poichè, se l'accertamento ai fini della complementare avviene col concorso, anzi con la denuncia del contribuente, la valutazione catastale, che varrà ancora ai fini della normale, fu compiuta nei secoli scorsi, ed ancora si va compiendo senza la denuncia del contribuente sulla base di criteri generali fissati dal legislatore; sicchè il contribuente non è tenuto a due confessioni contrastanti: egli ne fa una sola, ai fini della complementare, mentre per la normale continuano ad aver vigore le vecchie e le nuove stime.

Ai fini della normale, nulla dunque sarà variato nei metodi vigenti (articolo 15). Se trattasi di terreni situati in provincie, dove è attuato il nuovo catasto, si assumerà come reddito netto dei capitali investiti nei terreni la rendita imponibile risultante dal catasto medesimo. Nelle provincie invece in cui vigono ancora i vecchi catasti, i contingenti fissati per ciascuna provincia verranno elevati nella stessa proporzione dell'aumento portato all'aliquota dell'imposta sui redditi dei terreni a nuovo catasto. Anche in ciò nessuna novità in confronto al metodo già tenuto nel decreti luogotenenziali 9 novembre

1916, n. 1525, allegato *F*, e 9 settembre 1917, n. 1546, i quali variarono le aliquote dell'imposta terreni (1).

In un punto fu tuttavia necessario innovare subito il metodo di valutazione dei redditi terrieri dominicali anche ai fini della normale. È noto come i terreni bonificati da più di venti anni e non ancora censiti,

---

(1) Naturalmente, il sistema ora delineato risponde ad un periodo di transizione. In un secondo momento, quando l'Amministrazione abbia potuto far funzionare regolarmente il nuovo congegno tributario, in tutti i suoi tre grandi rami si potrà procedere ad una ulteriore opera di unificazione. Questa potrebbe consistere nell'assumere a materia imponibile, anche ai fini della $A_3$ della normale, il valore locativo attuale accertato ai fini della complementare.

La operazione sarà delicata, poichè il valore locativo si conoscerà solo per la minoranza dei proprietari assoggettati alla complementare; e questa minoranza non è fissa, ma variabile e col crescere della ricchezza si arricchisce di persone poste prima al disotto della linea di esenzione; ma può anche lasciar cadere taluno nel novero degli esenti.

In questo secondo periodo si potrebbe, riprendendo l'antico concetto del secondo Pitt e del nostro Scialoja, consolidare, *per tutti i contribuenti non soggetti alla complementare*, l'antica imposta fondiaria sui terreni ($A_3$ della normale), dichiarandola fissa, se non riscattabile, salvo opportuni sgravi per le quote minime.

Anche non sarà forse impossibile, col progresso

siano stati assoggettati (vedi testo unico, allegato *E* al decreto legislativo 9 giugno 1918, n. 857) ad un contributo di una lira, elevato poi a due lire per ettaro a favore dello Stato e col diritto di sovraimposizione a favore degli enti locali. Tale contributo aveva per iscopo di far cessare una esenzione, la quale, essendo trascorso il ventennio le-

---

della cultura economica nel paese, giungere ad estendere, ai fini della normale, il metodo della denuncia dei valori locativi ai piccoli proprietari. Qualcosa di simile si è tentato in Francia; ma, nonostante la più diffusa ricchezza e cultura, con risultati stentatamente soddisfacenti.

Oggi, la prudenza e la ragione consigliano di iniziare l'opera, che in un secondo momento dovrà compiersi, pur attraverso difficoltà non lievi, nel solo modo che può essere fruttuoso; cominciando cioè ad imporre l'obbligo della denuncia dei valori locativi dei proprietari assoggettati alla complementare. Superato questo primo gradino, con un lavoro di cui soltanto chi ragionasse leggermente può dissimularsi la delicatezza e la complessità, sarà possibile procedere innanzi, sì come consigliano la ragione e l'opinione ormai accolte tra studiosi e pratici, ed estendere alla normale il metodo elaborato per la complementare. Anzi noi siamo fermamente persuasi che solo col procedere a gradi si possa giungere alla mèta, della imposizione generale dei redditi terrieri sulla base di valutazioni attuali: essendo destinata altrimenti la mèta a rimanere un ideale magnifico bensì, ma non mai raggiunto.

gale, non aveva più ragione d'essere e tuttavia continuava, perchè la nuova catastazione non era ancora stata, nelle provincie relative, neppure cominciata, ovvero il catasto nuovo non era ancora stato applicato. Non era però possibile negare che la imposizione del contributo di lire due per ettaro, se imposta dall'urgenza della legislazione di guerra, aveva carattere empirico e sperequato. Talchè è ragionevole il disposto combinato degli articoli 13 e 15 del presente disegno di legge il quale fa obbligo ai proprietari di terreni bonificati, per cui sia trascorso il ventennio di esenzione, di denunziare il valore locativo corrente dei loro fondi, deduzione fatta delle spese che fossero a carico del proprietario. Questo valor locativo corrente netto sarà la base imponibile anche agli effetti della normale. Trattandosi di terreni i quali richiesero opere cospicue di bonifica è ragionevole ritenere che essi siano posseduti da una classe di agricoltori capaci di poter fare la denunzia esatta del valor locativo.

Questi proprietari di terreni bonificati avrebbero però potuto alla norma qui ideata opporre una obiezione: tutti gli altri proprietari di terreni sono colpiti dall'imposta vigente e continueranno ad essere tassati nella categoria $A_3$ della nuova imposta nor-

male sulla base di catasti vecchi o tutt'al più sulla base del catasto nuovo, il quale valuta i redditi non quali essi sono oggi, ma quali erano nel dodicennio catastale 1874-85: perchè solo noi dobbiamo essere colpiti sulla base dei redditi veri attuali e precisamente noi che abbiamo arrischiato capitali e lavoro nella redenzione di terreni prima palustri ed improduttivi ?

L'obiezione, non si può negare, sarebbe fondata: ma non si può certo anche, per i bonificatori, risalire al dodicennio 1874-85, come si fa dal nuovo catasto, poichè allora i loro terreni o non erano ancora bonificati o non erano ancora giunti al pieno del rendimento.

Una soluzione equa del problema può tuttavia ottenersi quando ai proprietari dei terreni bonificati si conceda il diritto — che è un *novum* per l'imposta sui terreni — alla detrazione dal loro reddito netto degli interessi dei debiti che si riconoscessero contratti per provvedere alle opere di bonifica.

In tal modo si tiene conto, nei limiti del possibile, della circostanza che il reddito attuale fu ottenuto con dispendio e rischi particolari; e si proclama un principio il quale, in momenti successivi della nostra legislazione tributaria, dovrà vedere grandemente estesa la sua applicazione. Finora

invero, il principio della detrazione degli interessi dei debiti o, come si sogliono chiamare dal nostro legislatore, delle annualità passive, è accettato solo e parzialmente per i redditi di ricchezza mobile; ma è severamente escluso dalle imposte sui terreni e sui fabbricati. Siffatta esclusione, se è imposta da impellenti necessità finanziarie, non risponde però alle regole della perequazione tributaria; ed essa produce il danno che due proprietari di terreni, aventi, per esempio, ambedue lo stesso reddito di 1.000 lire all'anno, di cui l'uno però ha tutto il suo reddito libero, mentre l'altro lo ha gravato di un interesse passivo annuo di lire 500, pagano la medesima imposta, sebbene in realtà il reddito dell'uno sia doppio di quello dell'altro.

Per ora, non è possibile per le categorie $A_3$ e $A_2$ (attuali imposte terreni e fabbricati) concedere la detrazione delle annualità passive; ma parve giusto che, mentre lo Stato acquisisce una nuova materia imponibile — il reddito dei terreni bonificati prima esenti — e la acquisisce in una misura superiore a quella che forma la base di imposizione di tutti gli altri terreni, proclamasse, per questa nuova materia imponibile e quindi senza suo danno finanziario, la giustizia di un principio che in avvenire dovrà essere esteso a tutti i redditi.

## Capitolo II.

### La trasformazione dell'imposta sui fabbricati.

Più profonde sono le riforme apportate all'organismo della categoria $A_2$ dell'imposta normale (attuale imposta fabbricati).

Forse le questioni più numerose, più complesse e più sterili che si dibattono dinanzi alle Commissioni amministrative delle imposte dirette sono quelle le quali traggono origine dalla identificazione che il legislatore italiano volle fare nel 1865 tra i fabbricati civili ed i fabbricati industriali, o più esattamente *opifici*. Non vi è dubbio che l'imposta sui fabbricati debba colpire il reddito dei fabbricati civili, i quali sono un qualche cosa di autonomo, che produce fitti o diretto godimento al proprietario; ed allo scopo di esatto accertamento e di divisione del lavoro è utile che una speciale categoria ($A_2$) dell'imposta normale sui redditi debba colpire il reddito dei fabbricati civili.

Ma non è più ragionevole che lo stesso si faccia per i fabbricati industriali; ed il

legislatore italiano vide in parte la inopportunità della fusione delle due categorie così profondamente diverse, quando distinse i fabbricati industriali in due sotto-classi: quella dei fabbricati inservienti all'industria agraria (fabbricati rustici) e quella dei fabbricati inservienti alla industria manifatturiera (fabbricati industriali propriamente detti).

E per i primi opinò che essi non dessero un reddito autonomo, per sè stante; ma dovessero considerarsi quali uno strumento della produzione agraria, a simiglianza della piantagione di viti o di gelsi, della strada, della roggia di irrigazione, del lavoro di spianamento ed ammendamento del terreno. Come tutti questi altri fattori, anche il fattore « edificio rustico » più o meno acconciamente disposto contribuisce a far sì che il fondo dia un reddito netto maggiore o minore al suo proprietario. Nè il fabbricato rustico per sè, nè la strada per sè, nè la roggia d'acqua od il vitigno dànno un reddito individuale separato da quello della terra nuda; ma tutti i fattori — terra, fabbricato, roggia, strada, vitigno — insieme combinati, dànno teoricamente un *unico* reddito, che è quello dominicale della terra, colpito coll'imposta terreni (categoria $A_2$ dell'imposta normale); onde giustamente volle il legislatore nostro

che il fabbricato rustico fosse esente dall'imposta sui fabbricati, la quale sarebbe stata un non senso.

Non così invece opinò il legislatore rispetto ai fabbricati inservienti all'industria manifatturiera. In verità nessuna differenza sostanziale si riscontra tra questi ed i precedenti. Il fabbricato industriale, al pari delle caldaie, delle turbine, delle macchine lavoratrici, delle scorte di materie prime e di combustibili, delle anticipazioni-salari, dell'energia di lavoro dell'imprenditore, è uno dei fattori della produzione industriale; e dà, con gli altri fattori, origine all'*unico* reddito dell'impresa industriale, misto di capitale e di lavoro, che è tassato nella categoria *B* sia dell'imposta di ricchezza mobile che della qui proposta normale sui redditi. Distinguere nell'unico reddito 100 che dà l'impresa, la parte 20 che spetta al fabbricato a sè dalla parte 80 che spetta a tutti gli altri fattori della produzione è una incongruenza, sì come lo sarebbe il distinguere nell'80 la parte che spetta alla caldaia e quella riferentesi al combustibile da quella relativa ad ogni macchina ed all'iniziativa dell'imprenditore.

Onde ben presto si rivelarono le conseguenze dannose della erronea via prescelta. Dal 1865 ad oggi fu un seguito ininterrotto

di controversie, che ancora non son cessate e non sono destinate a venir meno, fra contribuenti e finanza, per sapere che cosa si intende per « opificio industriale ». Nè valse che il legislatore intervenisse con interpretazioni autentiche; le controversie risorsero più vive. Che cosa si intende per meccanismi ed apparecchi fissi? Che cosa per generatori e trasmettitori della forza motrice? L'acqua corrente è fabbricato? Le diramazioni e le condutture delle imprese di acqua potabile e di gas sono o non sono fabbricato? Quando una dinamo elettrica è fabbricato e quando è macchina lavoratrice? I commissari alle imposte dirette dovettero trasformarsi in tecnici e dissertare su problemi sottili: come, ad esempio, una stessa macchina possa idealmente spezzarsi in parti, di cui l'una sia considerata fabbricato, da colpirsi con l'imposta fabbricati e l'altra macchina lavoratrice, da colpirsi con l'imposta di ricchezza mobile.

Oggi, con l'unificazione delle tre imposte in una sola imposta sui redditi, tutte queste controversie non hanno più ragione d'essere. Nessun argomento si può invocare per colpire i fabbricati industriali più nella $A_2$ che nella $A_1$ o nella $B$ della medesima imposta: unificate le aliquote tra la $A_2$ e la $A_1$ viene

meno per gran parte della materia imponibile il timore di perdita per la finanza (1).

In tal modo, tutte le controversie sulla linea di demarcazione fra fabbricato industriale ed industrie vengono meno; ed una notevole parte della materia dibattuta dalla Commissione centrale delle imposte dirette e dalla magistratura ordinaria cessa di essere tema di controversia.

Un solo punto rimane in sospeso, in conseguenza di questa unificazione del reddito dei fabbricati industriali e dell'industria: ed è un punto che finora aveva trattenuto il legislatore e l'amministrazione finanziaria ogniqualvolta avevano pensato — perchè si tratta di proposito non nuovo — di togliere l'incongruenza del colpire i fabbricati industriali separatamente dall'industria in essi esercitata: ci riferiamo al diritto di sovrimposta attribuito agli enti locali per l'imposta

---

(1) Secondo più innanzi (capitolo III, § 1°) sarà spiegato, si propone che i redditi ripartiti dalle società per azioni siano classificati in categoria $A_1$ anzichè in $B$, come accade ora; sicchè anche i redditi dei fabbricati industriali posseduti dalle società per azioni saranno tassati in $A_1$, mentre i redditi dei fabbricati industriali posseduti da società di persone o da aziende individuali saranno tassati in $B$; come del resto comporta l'indole diversa dei redditi stessi.

fabbricati, e negato invece (fino al recentissimo decreto che ha concesso loro venti centesimi complessivi di sovraimposta) per l'imposta di ricchezza mobile; era infatti la sovrimposta sui fabbricati industriali la principale maniera consentita ai comuni ed alle provincie per far contribuire alle spese locali i redditi di natura industriale. Ma oggi, con l'istituzione, che nel libro secondo del presente disegno di legge si propone, dell'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni, agli enti locali viene assegnata una sorgente propria ed elastica di tributo sui redditi mobiliari, il quale investirà tutto il reddito dell'industria e non solo la quota ideale spettante al fabbricato; sicchè sembra che la unificazione dei due redditi non debba più incontrare le difficoltà derivanti dall'assetto della finanza locale.

Il passaggio dei fabbricati industriali dalla categoria $A_2$ alle categorie $A_1$ e $B$ consente di risolvere secondo equità parecchie altre questioni le quali prima davano luogo a lagnanze da parte dei contribuenti.

Non essendo più necessario valutare a sè il reddito del fabbricato in cui è esercitata una industria, il reddito non sarà più fisso per una lunga serie di anni, pur quando i bilanci si presentano in perdita; ma sarà

parte del reddito netto industriale valutato ogni quattro anni per i contribuenti privati di categoria *B* ed ogni anno per gli enti di categoria $A_1$ tassati secondo bilancio. Quindi il reddito edilizio, insieme con le altre parti del reddito industriale, sarà depurato dalle quote di ammortamento, dalle spese di riparazione e manutenzione, quali risulteranno dai bilanci o quali saranno stimate secondo la procedura invalsa per i redditi industriali (articolo 18).

Quindi, negli anni in cui l'industria è passiva ed i bilanci si chiudono senza utili od in perdita, il fabbricato industriale più non sarà colpito, a differenza di quanto ora accade: quindi ancora si concederà la detrazione delle annualità passive, quando si tratti di interessi gravanti sui debiti, contratti per l'acquisto o la costruzione di stabili destinati all'esercizio dell'industria (art. 19). È questa una innovazione ardita, la quale estende ad una parte dei fabbricati (così come sopra si vide essersi fatto per una parte dei terreni, quelli bonificati) il principio della detrazione dei debiti, il quale finora era stato escluso assolutamente dal campo delle due imposte fondiarie: trattasi di un altro passo innanzi, verso la mèta, per ora ancora lontana, della detrazione universale degli interessi dei debiti.

Una controversia annosa fu eziandio risoluta in senso favorevole ai contribuenti in tema di imposta sui fabbricati: quella relativa ai fabbricati destinati a cantine ed a latterie sociali e ad altre aziende esercite da cooperative di proprietari. È noto che attualmente se un proprietario trasforma nella sua cantina le uve delle vigne di sua proprietà, ricavandone 1.000 ettolitri di vino, la cantina è considerata fabbricato rustico ed è quindi esente dall'imposta sui fabbricati: se invece 100 piccoli proprietari si riuniscono in cooperativa e trasformano congiuntamente le loro uve negli stessi 1.000 ettolitri di vino, il fabbricato destinato a cantina, il quale è di proprietà della cooperativa e non dei soci proprietari delle vigne, non è considerato come fabbricato rustico e quindi viene colpito dall'imposta sui fabbricati. Il che, allo stato attuale della nostra legislazione, è inevitabile, poichè la esenzione concessa ai fabbricati rustici è subordinata alla condizione che il fabbricato appartenga al proprietario del fondo rustico, a cui serve: mentre qui le vigne sono dei singoli soci, ed il fabbricato è della cooperativa.

Tale soluzione, giuridicamente corretta, dà luogo tuttavia ad una grave sperequazione fra grandi proprietari, i quali possono

utilizzare le proprie cantine (*esenti*) e piccoli proprietari, ai quali pratica e scienza e i medesimi inviti ministeriali consigliano di riunirsi in cooperative per poter produrre in bene attrezzate cantine sociali vino serbevole, di tipo costante, atto alla spedizione sui mercati lontani (e costoro sono colpiti dall'imposta sui fabbricati). Parve perciò equo, anzi voluto dalla regola dell'uguale trattamento dei contribuenti posti in condizioni simili, affermare (articolo 11) che sono considerati come fabbricati rustici, quando posseggono tutti gli altri requisiti a ciò richiesti, anche i fabbricati destinati a cantine, latterie ed altre aziende sociali quando appartengano a società cooperative costituite fra i proprietari dei terreni, i cui prodotti sono manipolati nei fabbricati medesimi. Per evidente analogia, alle cooperative furono assimilati i consorzi di proprietari per lavori di bonifica, dovendosi considerare rustici i fabbricati che servono al prosciugamento e ad altre opere di migliorìa e bonifica dei terreni.

Sgombrata la categoria $A_2$ dai fabbricati industriali, i quali ne turbavano dannosamente la struttura, essa comprende soltanto i fabbricati comunemente conosciuti sotto il nome di « civili ». Rispetto a questi, tre sono le modificazioni essenziali apportate al re-

gime vigente; e riguardano il calcolo delle detrazioni, la periodicità delle revisioni e il rimborso dell'imposta per sfitto:

*a*) *Il calcolo delle detrazioni.* Il legislatore italiano, allo scopo di rendere più agevole il calcolo del reddito netto imponibile dei fabbricati, ha presunto che le spese di riparazione, manutenzione, assicurazione, deperimento delle case civili ammontassero ad un quarto dei fitti lordi ricavati dalla casa; ed ha perciò disposto che dal reddito lordo dei fabbricati civili si detragga un quarto a titolo di spese e che i rimanenti tre quarti siano considerati reddito netto imponibile. Se la norma può considerarsi approssimativamente buona, dà però origine ad una sensibile sperequazione; specialmente tra fabbricati situati nei sobborghi e nei quartieri periferici delle grandi città, e fabbricati centrali o posti in località abitate da famiglie ricche.

I primi di solito insistono su terreni di poco valore, e quasi tutto il reddito lordo si riferisce alla costruzione, la quale, essendo occupata in piccoli quartierini, o in camere separate dalla popolazione operaia meno agiata, è gravata da forti spese di riparazione, di manutenzione e di amministrazione. Invece i fabbricati situati nei quartieri centrali e signorili insistono sopra aree di grande va-

lore: e parte notevole del fitto lordo si riferisce perciò all'area; la quale non deperisce nè deve essere riparata e mantenuta: la costruzione inoltre è solitamente abitata da poche famiglie agiate o ricche, le quali pagano puntualmente il fitto, senza che per la riscossione sia necessario ricorrere all'opera di segretari e di affittuarii generali, e non provocano forti spese di riparazione e di manutenzione.

Se noi supponiamo che due case appartenenti ai due tipi ora descritti fruttino ciascuna un fitto lordo di 10.000 lire annue. non andremo molto lontani dal vero ritenendo che la prima sia gravata da 2.500 lire di spese e la seconda da 1.000 lire soltanto; residuando così i redditi netti *effettivi* in 7.500 e 9.000 lire. L'imposta dovrebbe colpire queste ultime cifre; ma invece il legislatore presume e tassa un reddito netto *teorico* di 7.500 lire in ambedue i casi: onde, dato che l'aliquota *complessiva* dell'imposta erariale e delle sovrimposte locali sia del 50 per cento — aliquota ormai frequentissima in Italia — ambedue i fabbricati pagherebbero 3.750 lire; ma poichè i redditi netti *effettivi* sono di 7.500 e di 9.000 lire, si vede che solo la casa povera paga un'imposta uguale al 50 per cento del reddito netto effettivo, come voleva il legi-

slatore, mentre la casa ricca paga solo il 41,66 per cento.

In altri termini: le case povere pagano o tendono a pagare sul vero reddito netto; mentre le case ricche se ne allontanano *in meno* in proporzione maggiore o minore: onde è a dirsi che questo sistema di imposizione, mentre è sperequato fiscalmente, contribuisce ad ostacolare la costruzione ed a rincarare il costo delle case popolari, che pure il legislatore intende a favorire in tante diverse maniere.

Parecchi sono gli espedienti che potrebbero essere adottati per togliere di mezzo siffatta disuguaglianza dannosa; non tutti però ugualmente efficaci. Fu scartata, ad esempio, l'idea di applicare parecchie detrazioni diverse, del 15, del 20, del 25 per cento a seconda della gravezza delle spese; perchè l'applicazione dell'una o dell'altra quota di detrazione avrebbe potuto riuscire arbitraria. Parve, invece, che la disuguaglianza sarebbe stata eliminata quasi del tutto se la detrazione del quarto fosse fatta, invece che dall'*intiero* valore locativo, da quella parte del valore locativo annuo che sia da attribuirsi alla sola costruzione, esclusa la parte da attribuirsi all'area (art. 16).

Ed invero, ripigliando l'esempio fatto

dianzi, il fitto di lire 10.000 della casa periferica, dove le aree sono a buon mercato, praticamente è tutto reddito della costruzione; e quindi fa d'uopo dedurre il quarto da tutte le 10.000 lire, rimanendo il reddito netto presunto in lire 7.500. Invece il fitto di lire 10.000 della casa centrale è da attribuirsi per 4.000 lire alla posizione, ossia all'arca, e per 6.000 lire soltanto alla costruzione. La deduzione del quarto si opererà su queste 6.000 lire e risulterà di lire 1.500. Il reddito netto presunto risulterà di lire 10.000 — 1.500 — 8.500.

Non si sarà ancora ottenuto giustizia perfetta, perchè le due case pagheranno su 7.500 e su 8.500 lire di reddito *presunto*, mentre i redditi *effettivi* sono di 7.500 e di 9.000 lire: ma vi sarà però una approssimazione assai maggiore che col sistema presente. Con la aliquota dell'imposta al 50 per cento oggi le due case pagano uniformemente 3.750 lire; domani pagheranno 3.750 e 4.250 lire: riferiti i pagamenti *effettivi* ai redditi netti *effettivi* di lire 7.500 e di 9.000 lire, l'aliquota oggi è del 50 e del 41.66 per cento, domani sarà del 50 per cento sulla casa povera e del 47,22 per cento sulla casa ricca: sussisterà cioè ancora una disuguaglianza, che la pratica amministrativa potrà via via far scom-

parire; ma che sarà, anche se rimanga, di gran lunga minore di quella che oggi ci affligge.

Il sistema proposto importerà certamente un qualche maggior lavoro amministrativo; occorrendo attribuire la detrazione del quarto solo alla parte di fitto relativa alle costruzioni. Ma non occorre esagerare la portata del maggior lavoro, il quale praticamente si farà solo nelle città, dove il valore dell'area ha una certa rilevanza e dove esistono criteri universalmente seguiti nelle perizie per apprezzare i valori delle aree e delle costruzioni: del resto il maggior lavoro amministrativo sarà ad usura compensato dal maggior rendimento tributario e dalla perequazione istituita fra le varie classi di contribuenti;

*b*) *La periodicità delle revisioni.* È noto come uno dei difetti più gravi dell'attuale ordinamento dell'imposta sui fabbricati sia la mancanza delle revisioni generali, l'ultima delle quali risale al 1890. Oggi pertanto esistono accertamenti che per lo più risalgono ad un'epoca oramai antica, non più rispondenti alla realtà dei fitti oggi pagati; ed accanto ad essi esistono invece accertamenti delle case costruite dopo, i quali risalgono al 1895, al 1900, al 1910, al 1916; sicchè la più grande disparità domina in questa materia.

Notisi che il danno delle sperequazioni non è solo finanziario; ma è puranco sociale ed economico. Infatti le case nuove pagano l'imposta sul vero reddito oggi percepito; e, se si tratta di città progressive, è evidente che gli imprenditori edilizi non costruiranno ove non sieno sicuri di ottenere l'interesse *netto* corrente dall'impiego dei loro capitali, e cioè ove non siano sicuri di trasferire nei canoni di affitto tutta l'imposta realmente pagata. Perciò i fitti, se si vuole che si costruiscano nuove case, salgono fino a coprire l'ammontare dell'imposta. Ma, se salgono i fitti delle case *nuove*, salgono *in proporzione* anche i fitti delle case *vecchie*, già esistenti nel 1890, ed i proprietari loro sono in grado di aumentare i fitti in proporzione all'imposta di 1.000 pagata dai proprietari delle case *nuove*, sebbene essi paghino solo l'imposta di 500 lire: e gli inquilini delle case vecchie pagano, *per causa dell'imposta*, 1.000 lire di più; ma di queste solo 500 vanno a beneficio dell'erario.

Tentò in verità la finanza di procedere a revisioni *parziali;* ma poichè per farle occorre che il reddito sia aumentato almeno di un terzo e per cause con effetto continuativo, l'applicazione, sia pure aiutata da una più larga recente giurisprudenza, è stata ed

è assai più timida di quanto non sarebbe conveniente.

A togliere tale notevole sperequazione, la quale recide i nervi alla finanza giustamente timorosa di gravare la mano su alcuni proprietari soltanto e precisamente su quelli il cui reddito accertato è vicino o in qualche caso persino superiore al vero, si propone (art. 38) di sancire la regola della revisione periodica dei redditi di fabbricati (cat. $A_2$ dell'imposta normale), così come periodicamente già si rivedono i redditi mobiliari. La fissità odierna dei redditi edilizi è incomprensibile e tanto più lo sarebbe quando essi facessero, insieme cogli altri, parte di un'unica imposta su tutti i redditi. Il periodo proposto è il quinquennio; ma la revisione non si dovrà fare ad ogni quinquennio per *tutti* i fabbricati, col pericolo di riuscire tumultuaria ed errata e di imporre un enorme saltuario lavoro all'amministrazione, come accadde nel 1890. La revisione, ad imitazione di quanto già si opera per i redditi mobiliari, si farà a sezioni; assoggettandosi ogni anno a revisione un quinto dei fabbricati, a condizione che la revisione precedente risalga almeno ad un quinquennio e che il reddito sia aumentato almeno di un quinto, se la revisione si fa ad iniziativa della finanza, o

diminuito di un sesto, se l'iniziativa è del contribuente (1). Così l'Amministrazione compirà un lavoro continuo e regolare; e procedendosi per sezioni, la revisione potrà farsi con criteri perequati;

c) *Il rimborso dell'imposta per sfitto.* Si lagnano i contribuenti che per ottenere il rimborso dell'imposta per sfitto sia necessario

---

(1) Si propone che la revisione si faccia quando l'aumento sia di un *quinto* e la diminuzione sia di un *sesto* per ovviare ad un inconveniente che oggi deriva dalla uniformità del criterio del *terzo* accolto sia per gli aumenti che per le diminuzioni. Se il fitto di una casa è cresciuto da 9.000 a 12.000 lire la finanza ha diritto di chiedere la revisione, perchè l'aumento (3.000 su 9.000) è precisamente di un *terzo*. Se il fitto ridiscende poi da 12.000 a 9.000 lire, il contribuente dal canto suo non ha diritto di chiedere la revisione in meno; perchè la diminuzione (3.000 su 12.000) è solo di un *quarto*. Per potere chiedere la revisione, il contribuente deve attendere che il fitto sia diminuito da 12.000 ad 8.000 lire, ossia ad un punto più basso da quello di partenza. Poichè le revisioni oggi diventano periodiche, non occorreva attendere l'aumento di un terzo e parve sufficiente quello di un quinto. Epperciò si dovette fissare nel sesto il limite relativo alla diminuzione. La finanza potrà così chiedere la revisione quando il fitto è cresciuto da 10.000 a 12.000 lire (aumento 2.000 su 10.000 ossia un quinto); ed il contribuente a sua volta quando il fitto sia ridotto da 12.000 a 10.000 lire (diminuzione di un sesto 2.000 su 12.000).

che *tutto* il fabbricato sia sfitto, e che lo sfitto sia durato almeno *per un anno*. Sembra ai contribuenti ingiusto di dover pagare tuttà l'imposta, anche se uno o due quartieri soli sui dieci componenti la casa sono affittati. Ma su questo punto non si è potuto rendere loro ragione, poichè, se fosse consentito il rimborso per sfitto parziale, non vi sarebbe assolutamente alcun modo di difendersi dalle frodi, a meno di non disporre di un personale numerosissimo, continuamente assorbito dalle verifiche locali. Per concedere il rimborso, occorre che lo sfitto sia totale, facilmente constatabile dagli agenti finanziari; e che non si possano inventare spedienti per far figurare parzialmente sfitta una casa, la quale in realtà sia tutta occupata. Invece si è ritenuto doveroso di accogliere l'altro desiderio; e di ridurre da un anno a sei mesi il periodo minimo dello sfitto necessario per concedere il rimborso. Quando una casa è sfitta da almeno sei mesi, in modo *continuativo* e per la sua *totalità*, giustizia vuole che al contribuente sia concesso il rimborso e non si attenda che sia compiuto l'anno.

Prima di procedere innanzi nell'esame delle riforme proposte nella imposizione dei redditi mobiliari, sia consentita una breve parentesi. Può sembrare strano che, in un

tempo di gravi urgenze della finanza, si ragioni di cresciute esenzioni e di più larghi rimborsi e detrazioni. In realtà, ove ben si guardi, le conseguenze finanziarie degli sgravi concessi (detrazione delle annualità passive dai fabbricati industriali, passaggio di questi alle categorie $A_1$ e $B$, esenzioni ai fabbricati delle cantine e latterie sociali, riduzione a sei mesi del periodo dello sfitto) sono di gran lunga minori del beneficio che la finanza risentirà dalle due apparentemente piccole riforme qui proposte nel regime dell'industria fabbricati: detrazione del quarto concesso solo per la parte del reddito afferente alle costruzioni e revisioni quinquennali dei redditi. Queste, che sono riforme produttive, riguardano *tutti* i contribuenti; quelle, che sembrerebbero destinate a diminuire alquanto il gettito per la finanza, toccano la minoranza dei proprietari di fabbricati e per lo più casi non frequenti.

Ma in verità anche gli sgravi proposti saranno produttivi per la finanza. Nulla invero è così pernicioso al buon funzionamento del tributo, come il persistere a voler con esso gravare un reddito che in realtà non dovrebbe andarvi soggetto, o perchè inesistente o perchè assorbito da passività o perchè della stessa natura di altri che non son colpiti. Le

ingiustizie irritano il contribuente, spingono alle frodi, accrescono le sperequazioni, impacciano la finanza, la quale giustamente diventa peritante a rialzare l'aliquota quando sa che il rialzo in taluni casi aggraverebbe insopportabilmente la situazione di chi è già ingiustamente colpito.

## Capitolo III.

# La trasformazione dell'imposta di ricchezza mobile.

### § 1. — Il regime delle società per azioni.

La più importante delle innovazioni proposte nell'assetto di quella che oggi è l'imposta di ricchezza mobile e che domani comprenderà le categorie $A_1$, $B$, $C$ e $D$ dell'imposta normale riguarda la imposizione delle società anonime ed in accomandita per azioni.

È ben noto come da lungo tempo le società per azioni muovano lagnanze per la imposizione più gravosa per esse che per i contribuenti i quali esercitano le medesime industrie e gli stessi commerci sia individualmente, sia sotto forma di società in nome collettivo o in accomandita semplice o di società di fatto. Tale disparità di trattamento deriva dalla circostanza che le società per azioni sono accertate sulla base del bilancio, mentre i redditi dei privati o delle società

di persone sono accertati per presunzioni, più o meno approssimate alla realtà, compiendosi così la imposizione delle società sulla base di dati più sicuri; e poichè la finanza ha il diritto di sincerarsi della concordanza dei bilanci approvati dalle assemblee generali dei soci con i risultati dei libri sociali, gli accertamenti « sociali » sono assai più vicini al vero degli accertamenti « privati », ed il gettito per la finanza ha un andamento assai più promettente e crescente nel primo che nel secondo caso.

Questo fatto dimostra la necessità di equiparare, nei limiti del possibile, gli obblighi dei contribuenti privati a quelli delle società per azioni dando alla finanza, come si è fatto al n. 5 dell'articolo 48, il diritto di farsi presentare tutti i libri, comunque tenuti, dalle società anche non azionarie e dai contribuenti singoli esercenti commerci ed industrie.

Ma se in tal modo si provvede a far sì che i contribuenti privati siano accertati su cifre di reddito più vicine alla realtà di quanto oggi non accada, non si è risolto il problema specifico riguardante la imposizione delle società azionarie.

La imposizione per bilancio porta, allo stato attuale della legislazione, a liquidare l'imposta sopra un saldo attivo uguale alla

differenza fra le partite attive e le partite passive del bilancio. Basta enunciare questo concetto per chiarire come sia aperta una strada maestra al dilagare di lunghe controversie fra contribuenti e finanza intorno alle singole voci attive e passive del bilancio All'*attivo*, quale valore dovrà darsi alle consistenze di fine anno esistenti in magazzino; quali i prezzi correnti e prudenziali da assegnarsi ad ogni attività? Al *passivo*, quali le quote da ammettersi in ammortamento? Quali gli ammortamenti legalmente consentiti e quali negati? Quali le imposte e spese ammissibili in deduzione e quali da escludersi?

Delle controversie sorte per tali cause sono piene le raccolte giurisprudenziali ed i commenti alle leggi; da esse è assorbita ogni anno parte notevole dell'opera dei funzionari finanziari e degli amministratori delle società anonime, con risultati, tutto sommato, non sempre fecondi per la finanza. Poichè dalla determinazione in una cifra minore o maggiore delle singole voci del bilancio dipende l'ammontare dell'utile imponibile, tutto l'ingegno e tutta l'abilità degli amministratori e dei contabili furono rivolti a far scomparire nelle pieghe dei bilanci quelle svalutazioni e quegli ammortamenti che si temeva la finanza avrebbe non riconosciuti o non am-

messi nella misura ritenuta prudenziale dagli amministratori. Derivò principalmente da ciò il fenomeno deplorevole che molti bilanci di società, anche bene amministrate, sono redatti in forma sibillina, riassuntiva, assolutamente disadatta a servire da guida ai risparmiatori: onde i risparmiatori stessi si trovano nella impossibilità di distinguere fra bilanci di società buone, che vogliono solo sottrarre gli ammortamenti all'imposta di ricchezza mobile, e bilanci di società cattive, che vogliono sul serio frodare la finanza o nascondere le malefatte compiute a danno degli azionisti: ed al fenomeno stesso è forse imputabile, almeno in parte, la ripugnanza del capitale verso gli investimenti mobiliari.

Da questa considerazione è uscita da tempo una corrente d'idee la quale asserisce di volere instaurare in questa materia la semplicità e la chiarezza, senza danno, anzi con vantaggio, immediato e futuro, della finanza.

È inutile e pernicioso, si dice, affannarsi a scoprire l'*utile* vero, quale *deve* essere, se si valutano le attività secondo le norme stabilite dalla giurisprudenza e se si ammettono solo quelle spese e quegli ammortamenti che le Commissioni delle imposte dirette e l'autorità giudiziaria hanno ritenuto ammissibili: questa cifra di *utile*, che oggi si intende ad

accertare e colpire, con un lavoro amministrativo intenso e delicatissimo, è una cifra irreale: il solo utile *realmente* esistente è quello che è giudicato tale dagli amministratori e dalle assemblee generali dei soci: variano le ragioni prudenziali che possono indurre a valutare le merci di scorta ad un prezzo piuttosto che ad un altro, a fare ammortamenti del 5 o del 10 o del 20 per cento, a seconda dei tempi, dei luoghi e delle industrie; mentre le norme necessariamente uniformi adottate dalla finanza e dalle Commissioni delle imposte dirette finiscono per creare una figura teorica di reddito netto il più delle volte difforme dalla realtà: si colpiscano perciò i dividendi e gli altri utili ripartiti, sotto qualsiasi forma, dalle società; e si sarà allora colpita una quantità che meglio di ogni altra, secondo la opinione dei veri competenti, che sono gli interessati, corrisponde al vero reddito di cui si va alla ricerca. Si aggiunge non essere ragionevole il temere che amministratori ed azionisti di una società la quale ha guadagnato in un esercizio 1.000.000 di lire ripartiscano solo 500.000 lire, per non pagare l'imposta sulle restanti 500.000 lire mandate a riserva: per non dare all'erario l'imposta, essi dovrebbero rinunciare al dividendo in tutto o in parte;

si può ritenere probabile che amministratori prudenti vogliano attendere a ripartire parte dell'utile il giorno in cui siano sicuri che esso è veramente realizzato e non corre pericolo di dover diminuire o scomparire negli anni seguenti; ma questo equivale a ripartire acconciamente nel tempo gli utili, ed è vantaggioso ugualmente agli azionisti ed alla finanza, la quale può esigere l'imposta su di un reddito costante: in definitiva tutti gli utili si convertono in dividendi agli azionisti, in partecipazioni agli amministratori, in ripartizioni di somme maggiori del capitale versato in sede di liquidazione: opinare altrimenti equivale a credere che vi siano capitalisti disposti a investire capitali in imprese industriali collo scopo altruistico di lasciare gli utili in un fondo comune, senza mai ripartirli a proprio vantaggio.

Non si può negare a tali argomentazioni un serio fondamento; tanto che si è creduto opportuno accoglierle nel presente disegno di legge (e sarà in ogni caso un utile esperimento), nel quale è stabilito dovere d'ora innanzi costituire reddito imponibile l'ammontare effettivamente distribuito od erogato, come interesse sul capitale o dividendo, ed a qualunque altro titolo o denominazione tra i soci, gli amministratori od i terzi (art. 21).

Vengono così eliminate le controversie intorno alla imponibilità degli ammortamenti, alle valutazioni, alle partite di bilancio, al trattamento del sovraprezzo delle azioni e simili: l'imposta sarà applicata sull'utile che è ripartito od erogato, sia che venga dato ad azionisti od amministratori od a terzi: anche agli amministratori od a terzi, perchè la natura dell'utile non cambia solo perchè siasi deliberato di erogarlo a favore di persone diverse dagli azionisti.

Ma non si è trascurato di provvedere con speciali disposizioni ad evitare che il criterio nuovo, corretto e semplice, possa essere rivolto contro la finanza.

Si stabilisce, a cagion di esempio, che siano imponibili tutte le somme o gli assegni ripartiti oltre il rimborso del capitale in sede di liquidazione, e la assegnazione di utili ad aumento di capitale sotto forma di aumento del valore nominale delle azioni o di distribuzione di azioni nuove gratuite (art. 11) perchè in effetto la assegnazione degli utili ad aumento del valore nominale delle azioni od a distribuzione di azioni nuove gratuite è da considerarsi come una vera ripartizione di utili fatta agli azionisti, che poi li ritornano immediatamente alla cassa sociale a titolo di versamento sulle azioni

nuove, riducendosi l'operazione quasi ad una partita di giro.

Si regola pure il modo con cui si procede al calcolo degli utili in sede di liquidazione o di fusione delle società (art. 23); nel qual caso si afferma il concetto che debba essere esente da imposta tutto ciò che fu versato *effettivamente*, a qualunque titolo, sia a titolo di capitale o di sovraprezzo o di riserva, dagli azionisti, e tutto ciò che già sopportò l'imposta od è da essa per legge esente; ma si dichiara soggetto all'imposta tutto il ricavo delle attività liquidate ovvero il valore corrente al momento della liquidazione o fusione delle attività stesse, al netto di debiti, distribuite in natura tra i soci od assegnate ad altri per cessione o fusione: si è voluto cioè che le somme su cui cade la imposta al momento della liquidazione, o cessione o fusione, non siano la somma nominale risultante dagli atti di liquidazione o cessione o fusione, ovvero le attribuzioni di valore date dagli interessati alle cose distribuite od assegnate in natura; ma il ricavo *effettivo* delle attività stesse liquidate od il valore *corrente* di mercato delle attività ripartite od assegnate *al momento* della liquidazione, fusione o cessione; e si salvaguardano così i diritti della finanza, senza nuocere alle ragioni dei contribuenti.

Tuttavia per le società estere parve impossibile seguire i concetti della imposizione delle somme ripartite, essendochè il riparto avviene all'estero e con modalità le quali sfuggono al controllo della nostra finanza; sicchè si trovò conveniente stabilire (articolo 24) che tali società siano colpite sugli utili di bilanci determinati nel modo solito fin qui usato.

Occorreva infine prevedere il caso che le società per azioni, pur ripartendo utili, li ripartissero, specie nei casi di società di pochi azionisti, di nascosto e con artifici contabili, in guisa da occultare l'avvenuta ripartizione alla finanza: il progetto prevede all'art. 26 il caso, ed autorizza la finanza a prescindere dai risultati dei bilanci prodotti, quando le voci attive e passive dei bilanci stessi si dimostrino non rispondenti a verità.

Nel titolo IV (capitolo V) saranno chiarite le ragioni per cui furono dichiarate la responsabilità solidale degli amministratori sociali per le imposte dovute, e l'eventuale responsabilità dei liquidatori, quando non ottemperino alla tutela degli interessi della finanza (articoli 151 e 152).

Il vantaggio recato alle società con la nuova maniera di liquidazione dell'imposta risponde siffattamente ad uno dei più antichi

voti di cospicue rappresentanze dei maggiori enti economici del paese, libera gli amministratori da preoccupazioni così gravi, che si è creduto di potere in corrispettivo imporre alle società azionarie un sacrificio: il passaggio dei loro redditi dalla categoria *B* alla categoria $A_1$; dalla categoria cioè dei redditi misti di capitale e di lavoro, colpiti col 15 per cento, alla categoria dei redditi di capitale puro, colpiti col 18 per cento.

Anche questa deliberazione risponde, se non ad un voto, certo ad una convinzione espressa ripetutamente dai migliori rappresentanti delle grandi imprese sociali: meglio, esse han più volte ripetuto, pagare un'imposta più forte che non essere costretti a perdere il tempo in controversie intorno a ciò che è e non è reddito, ammortamento, svalutazione legittima, ecc., ecc.

Però, deliberando il passaggio di categoria e l'aumento conseguente del tasso dell'imposta si fa anche opera giuridicamente corretta; infatti dacchè non si colpiscono più le somme mandate a riserva o ad ammortamento ma unicamente quelle ripartite a titolo di dividendo o altrimenti, l'utile imponibile ha prevalentemente indole di reddito di capitale: l'azionista riscuote il dividendo della sua azione, come l'obbligazionista l'in-

teresse della sua obbligazione o cartella, il creditore l'interesse del mutuo, il proprietario il fitto della casa o del fondo rustico: alla produzione del dividendo ha contribuito sì il lavoro dell'azionista; ma sotto forma di scelta dell'investimento, di intervento alle assemblee generali, di studio di bilanci; ma in tutto ciò non v'è nessuna differenza del lavoro di simil natura che prestano i creditori ed i proprietari di case e di terreni, tassati in categoria $A_1$, $A_2$ ed $A_3$. Ben diversa è la natura del reddito ottenuto dagli industriali e commercianti privati; i quali impiegano un lavoro continuo di direzione, di iniziativa, di sorveglianza, che gli azionisti fanno invece compiere ai direttori generali con il corrispettivo di un onorario.

Con le cautele indicate sopra e specialmente con quella contenuta nell'articolo 26, con cui si dà diritto alla finanza di prescindere dai risultati del bilancio, quando si possa dimostrare che le voci di esso non sono conformi a verità, sembra tolta la possibilità di ogni frode fiscale: ma non vogliamo nascondere che rimangono aperte due vie per nascondere i redditi, e cioè:

*a*) falsificare i bilanci e l'intera contabilità sociale, e ripartire di nascosto tra soci ed amministratori le somme così occultate:

ma siffatta frode si può concepire solo quando gli azionisti siano pochi e bene affiatati tra di loro; ed essa del resto non deriverebbe dal proposto metodo di imposizione dei dividendi, ma è perfettamente possibile anche oggi, che si colpisce il reddito prodotto: col nuovo metodo proposto non cresce l'incentivo alla frode; e con le sanzioni relative alla responsabilità solidale degli amministratori se ne diminuisce la possibilità: del resto è da credere che solo in alcuni pochissimi casi di amministratori assolutamente privi di scrupoli e pronti a correre rischi gravissimi si siano compiute in passato o si possano compiere in avvenire falsificazioni di tal genere;

*b*) dichiarare apertamente e francamente i guadagni conseguiti ed altrettanto apertamente seguitare per anni ed anni a mandarli a riserva, senza ripartirli affatto o facendone ripartizione irrisoria: il caso è inverosimile, quando gli azionisti sono numerosi o quando essendo in pochi, hanno d'uopo del reddito delle azioni possedute per le loro spese famigliari: ma potrebbe darsi l'ipotesi di pochi azionisti, ben provveduti di altri redditi, i quali fossero contenti di lasciare nelle casse sociali a cumularsi il reddito della azienda sociale: non percepirebbero reddito; ma aumenterebbero il loro patrimonio, coll'au-

mento del valore dell'azione: anche in questo caso però l'astensione dai dividendi non può durare all'infinito; poichè per successioni e divisioni o cambiamenti di fortuna o difficoltà di impiegare i redditi della società nella stessa azienda sociale giunge il momento in cui si procederà al riparto di dividendo; ed in quel momento la finanza applicherà l'imposta su somme cresciute a dismisura da tutta l'astinenza del passato, ed avrà buon gioco altresì a stabilire l'imposta complementare sull'incremento di valore dell'azione (articoli 88 e 76 a 79) che da taluno degli azionisti sarà stato realizzato. Ma vi è di più: invano gli azionisti si illuderebbero di sfuggire ad ogni tributo rinunciando ad ogni dividendo, per tutto il periodo durante il quale essi vi rinunciano: esiste infatti il tributo detto sulla negoziazione dei titoli, atto a compensare in parte la finanza della perdita subita: se, invero, l'azionista delibera e ritira e consuma un dividendo di 100 lire, l'imposta normale lo colpisce con 18 lire, per una volta tanto; se egli invece rinuncia al dividendo, non paga *pro tempore* le 18 lire, ma la sua azione aumenta di valore per l'ammontare di 100 lire, e l'aumento di valore dura ogni anno fino al giorno in cui egli non si decida a ritirare il dividendo: se, facendo l'ipotesi estrema

di danno gravissimo per lo Stato, egli non ritirasse mai il dividendo, l'aumento di valore dell'azione in 100 lire sarebbe *perpetuo*: ma in questo caso, il più sfavorevole per lo Stato, l'azionista (facendo il caso di azioni al portatore) dovrebbe pagare *ogni anno* lire 0,35 di imposta di negoziazione, il che corrisponde a pagare *subito* lire 7: in aggiunta egli paga la patrimoniale dell'1 per mille che sono altre lire 0,10 all'*anno*, corrispondenti a lire 2 subito: il suo lucro si riduce quindi a lire 9: e per questo lucro egli non si sottrae già al pagamento dell'imposta normale, ma solo ne allontana il momento fino al giorno in cui sia stanco di giocare all'astinenza e, peggio per lui, ad apprestare allo Stato un'ottima materia imponibile per la complementare sugli incrementi nel valore della sua azione.

Tutto sommato, adunque, i pericoli del metodo che si propone appaiono di scarsa importanza pratica; ed il suo eventuale lieve danno è di gran lunga compensato dai vantaggi; sicchè l'esperimento merita di essere fatto; ed è da augurare che alla prova di illuminata modernità che viene così a fornire la finanza trovi leale corrispondenza in tutte le società; augurio che facciamo del resto con piena fiducia che esso sarà realiz-

zato. Nondimeno è stato ritenuto conveniente di stabilire una norma la quale, pure escludendo ogni indagine arbitraria sugli scopi e sulle intenzioni, salvaguardi la finanza contro il pericolo, non, come vedemmo, importante praticamente ma neppure da escludersi del tutto, che nelle società di *pochi* e *ricchi* azionisti, il Consiglio di amministrazione decida di non ripartire dividendi per una lunga serie di anni allo scopo deliberato di non pagare l'imposta.

L'addentellato a tale norma è stato offerto dall'articolo 24, il quale, oltre al caso delle società estere, di cui già sopra si è detto, contempla altresì il caso delle società italiane che, *per disposizione del loro statuto*, non debbono effettuare ripartizione di utili: in tal caso, fa d'uopo colpire gli utili, se utili vi sono, sulla base del bilancio, ossia col metodo finora seguìto: il che è inevitabile, se non si vogliono esentare del tutto tali enti dall'imposta.

Senonchè al caso delle società che non *debbono* statutariamente ripartire dividendi, non si avvicina forse molto il caso delle società che *volontariamente* non ripartiscono dividendi o fanno ripartizioni esigue? Non è ipotesi irragionevole il ritenere che gli azionisti, invece di scrivere le norme della non

ripartizione nello statuto, l'abbiano riservata alle assemblee degli azionisti; il che, quando gli azionisti sono pochi, riesce allo stesso intento. Aggiungasi che le società, le quali non ripartiscono dividendo o lo ripartono esiguo, hanno sostanzialmente mancato al loro scopo commerciale; e quindi si può ammettere che nei loro rispetti venga meno la ragione del trattarle con la procedura più agile della imposizione sui dividendi.

Di qui la norma contenuta nell'articolo 24, secondo la quale il reddito delle società italiane, le quali non abbiano ripartito per tre anni consecutivi alcun dividendo o lo abbiano ripartito sul capitale versato in misura inferiore al tasso legale dell'interesse civile, sono assoggettate alla imposta per bilancio.

Con questa norma non si fa luogo ad alcuna analisi di intenzioni o di scopi nell'assegnazione di certe somme a riserva: ma si dice che, *qualora si verifichino talune circostanze oggettive, determinabili senza alcun arbitrio od apprezzamento della finanza*, si abbandona la imposizione sui dividendi e si ritorna al metodo attuale.

Le condizioni oggettive sono, ripetesi, le seguenti:

*a*) che una società non abbia ripartito alcun utile, ovvero lo abbia ripartito in mi-

sura inferiore al tasso legale dell'interesse civile, oggi il 4 per cento, sul capitale versato: si è scelto il tasso legale dell'interesse civile, per non fissare il tasso in una cifra che col tempo potrebbe essere disforme dalla realtà; e si è fissato l'interesse *civile*, perchè nel sistema proposto di imposizione sugli utili delle società in categoria *A*, questi sono considerati come redditi di capitale *puro* e quindi già mondi da quelle quote di rischio e di influenza del lavoro personale del contribuente, le quali appunto trasformano l'interesse da civile in commerciale:

*b*) che la mancata ed esigua ripartizione abbia durato per almeno tre anni consecutivi: se una società si astiene dal ripartire dividendi per uno solo o due anni, non vi è alcuna presunzione che ciò accada per frodare la finanza; essendo invece probabile che il fatto sia dovuto a crisi economiche od a disavventure particolari all'azienda. Ma se il fatto si ripete nel terzo anno, comincia a nascere una presunzione di frode fiscale; e se esso si ripete nel quarto anno, allora fa d'uopo, *in questo quarto anno*, dare alla finanza il diritto di sostituire alla fiducia larghissima prima dimostrata agli amministratori l'indagine sui bilanci.

Notisi ancora che la ragione *formale* di

sostituire l'attuale metodo al nuovo proposto non può essere quella che si chiamerebbe la ragione *sostanziale;* ossia l'attribuzione fraudolenta ed aperta a riserva di somme che potrebbero essere ripartite; perchè se si assumesse a ragion di mutamento questa seconda spiegazione subito si spingerebbero gli amministratori a preferire le riserve nascoste per quelle palesi e risorgerebbero tutte le questioni che si sono volute eliminare. No: il fatto che dà origine a mutamento nel metodo di imposizione è oggettivo; la non distribuzione, o la insufficiente distribuzione di utili: per tal modo la *iniziativa* del mutamento di metodo non spetta alla finanza, ma alla società. È bensì vero che gli amministratori possono essere stati costretti alla mancata od esigua ripartizione da fatti indipendenti dalla loro volontà; ma, in tali casi, la finanza non inferocirà; poichè quando i bilanci si chiudono in perdita o con piccoli utili, manca la materia imponibile: si otterrà invece lo scopo di colpire quelle società che ottengono utili e che deliberatamente non li ripartiscono, al solo scopo di frodare l'Erario.

Può credersi anzi che la norma ora chiarita debba avere una felice influenza sull'opera delle società per azioni. Queste, per evitare il pericolo di ricadere nel vecchio metodo della

imposizione per bilancio, si sforzeranno nelle annate buone di costituire, astenendosi da ripartizioni di dividendi troppo larghi, un *fondo di eguagliamento di dividendi;* invece cioè di ripartire il 6 o il 10 % ripartiranno, nei periodi favorevoli, solo il 4 e l'8 % e così avranno modo di innalzare almeno al 4 % il dividendo anche negli anni in cui non si ottennero utili o si ebbero esigui: in tale sistema troveranno beneficio le società, la cui compagine finanziaria sarà rafforzata e resa meglio capace a sormontare le crisi, ed il corso dei titoli, i quali saranno avvantaggiati dalla maggior costanza dei dividendi: i capitali saranno attratti più largamente verso le imprese industriali, poichè nulla teme tanto il risparmiatore, il quale pur desidera l'alea degli aumenti di reddito, quanto la cessazione dei dividendi: ed anche la finanza avrà motivo di compiacersi dalla maggior stabilità e quindi dal graduale progredire della materia imponibile.

### § 2. — Il trattamento delle società cooperative.

Se sembrò giusto risolvere le controversie insorte rispetto alla imposizione delle società di capitali in modo equo per i contribuenti

e per la finanza, altrettanto giusto ed utile, si reputò il porre fine ad altre controversie vivamente dibattute nel campo dei cooperatori.

Per una specie di cooperative, le cooperative di lavoro, la soluzione era imposta da quella a cui si era giunti rispetto alle società per azioni. Affermato il concetto che reddito imponibile si può riscontrare solo quando e là dove si procede ad una ripartizione, sotto qualsiasi forma, ad azionisti, amministratori o terzi, si viene a riconoscere che non la società ma il proprietario delle quote od azioni sociali è il vero contribuente; che la società economicamente è solo uno strumento di cui gli azionisti si servono per accrescere il loro reddito, potenziando l'efficacia dei loro capitali mercè l'unione e l'azione comune; e giuridicamente la società è soggetto dell'imposta solo perchè è più comodo per la finanza accertare e colpire il reddito al nome di essa piuttostochè a quello dei singoli azionisti ed amministratori.

Posti questi capisaldi, ne consegue che le cooperative di lavoro, in tanto possono ritenersi produttrici di credito, in quanto riescono a ripartire tra i soci operai o braccianti un'aggiunta al salario che questi altrimenti si sarebbero procacciati sul mercato libero. Quindi oggetto dell'imposta non debbono es-

sere le somme che la cooperativa di lavoro manda a riserva per copertura di rischi futuri o per far fronte a qualsiasi eventualità, ma solo quelle che essa distribuisce effettivamente ai propri soci, a titolo di dividendo o sotto qualsivoglia altro nome.

L'indole speciale delle cooperative di lavoro indusse a fare però un trattamento diverso e più benevolo a questi utili ripartiti di quello che sia stato fatto ai dividendi delle società per azioni. Se una di queste riparte 100.000 lire di dividendi, essi, come si disse sopra, saranno classificati in categoria $A_1$, quali redditi di capitali e tassati coll'aliquota massima del 18 per cento; il che fu dimostrato essere corretto, trattandosi della remunerazione di un vero e proprio investimento di capitale fatto dall'azionista.

Ma se una cooperativa di lavoro, dopo aver assegnato 1.000 lire di dividendo al proprio modesto capitale di lire 20.000 riparte inoltre lire 10.000 di utili fra i soci operai o braccianti, ed essi sono 50 e ricevono ognuno 200 lire, queste sono un vero e proprio complemento di salario: le 1.000 lire di dividendo al capitale dovranno essere colpite come reddito di capitale, in categoria $A_1$, col 18 per cento; ma le 10.000 lire ripartite fra i soci lavoratori devono essere considerate

come reddito di lavoro e trattate con la più mite aliquota del 12 per cento che colpisce i redditi di lavoro puro (categoria *C*).

Fra la imposizione delle cooperative di lavoro e quella delle società per azioni c'è un'altra differenza: le 100.000 lire ripartite dalla società per azioni, essendo considerate reddito di capitale, non godono di esenzioni, perchè ogni esenzione a titolo di reddito minimo è esclusa nella categoria $A_1$: e perciò tutte quelle 100.000 lire devono essere colpite presso la società, senza alcuna detrazione; invece le 10.000 lire della cooperativa, essendo considerate come reddito di lavoro (categoria *C*) corrono la sorte dei redditi di lavoro, i quali sono esenti da imposta quando il contribuente non goda di un reddito complessivo superiore a lire 1.200 o beneficiano di detrazioni, quando il reddito stia fra le 1,201 e le 2.000 lire. Perciò se le 200 lire ottenute dal socio della cooperativa a titolo di complemento di salario, aggiunte al salario medesimo ed agli altri redditi dell'operaio o bracciante, non ne porteranno il reddito complessivo a più di 1.200 lire, esse dovranno andare esenti da imposta; se le 1.200 lire saranno superate ma non le 2.000 lire, il contribuente godrà delle detrazioni spettanti ai redditi mediocri (articolo 22).

In tal modo si è evitato di stabilire un privilegio di classe, che sarebbe fuor di luogo in una legislazione informata al principio della uguaglianza di trattamento; e ciononostante giova credere di essere giunti a conclusioni che più eque e favorevoli alla cooperazione non si saprebbero immaginare.

Naturalmente le considerazioni fatte sopra valgono per il caso in cui una cooperativa di lavoro abbia soltanto soci i quali siano anche lavoratori: quando invece una cooperativa abbia i soci quali non siano lavoratori, allora essi rivestono unicamente la figura di capitalisti ed il dividendo ad essi pagato, essendo frutto di capitale, dovrà essere considerato in categoria $A_1$.

Diversa è la conclusione a cui si è venuti per le cooperative di consumo e per le società di mutua assicurazione. Parecchi consumatori, invece di fare i loro acquisti al minuto presso i rivenditori privati pagando 10 l'unità di merce acquistata, si accordano per fare gli acquisti all'ingrosso per mezzo di una cooperativa: essi anticipano alla cassa comune il medesimo prezzo 10 o poco meno che avrebbero altrimenti dovuto pagare presso gli esercizi di vendita; ed alla fine dell'anno, se risulta dai conti che il costo, tutto compreso, anche le spese di gestione della

cooperativa, fu soltanto di 8, i 2 restanti vengono restituiti ai consumatori. Finora la finanza, e correttamente dal punto di vista della applicazione della legge vigente, considerò quel 2 come un utile della cooperativa e lo colpì a carico di essa; ma questo non può, a vero dire, giustificarsi dal punto di vista economico; perchè quel 2 è semplicemente il rimborso di una parte dell'anticipazione di prezzo che si riconobbe esuberante. L'errore produsse altresì il danno che le cooperative, per non pagare un'imposta la quale ledeva il senso dell'equità, usarono stabilire i prezzi di vendita più vicini ad 8 che a 10, allo scopo di restituire il meno possibile. Così facendo, può accadere che esse conducano vita stentata, correndo rischio talvolta di vendere al disotto del costo e di consumare il poco capitale conferito dai soci; nè giungendo mai a rafforzare le loro riserve, perchè il margine fra il prezzo ed il costo è insufficiente. Dopo maturo esame perciò, e seguendo le orme della legislazione inglese, colla certezza di giungere ai medesimi risultati utili, proponiamo che le somme restituite a titolo di rimborso di parte del prezzo non siano soggette a imposta. Naturalmente, la cooperativa dovrà, prima di fare restituzioni, assegnare al capitale l'interesse statutario, e in ogni caso un

interesse non inferiore a quello legale, il quale sarà soggetto ad imposta come qualsiasi altro reddito di capitale ($A_1$).

Analoga è l'indole delle somme che le società di mutua assicurazione restituiscono ai soci assicurati, i quali avevano pagato a principio dell'anno un anticipo per l'assicurazione delle case contro l'incendio o del bestiame contro la mortalità: se alla fine dell'anno l'anticipo si riconobbe esuberante e parte di esso viene restituita al socio, non si può affermare che la somma restituita sia utile nè della società nè del socio e va perciò esente da imposta.

Le società di mutua assicurazione non hanno però azioni come le cooperative di consumo; ed i loro utili, all'infuori delle ora mentovate restituzioni, mandano sempre a riserva: nè si può anticipare il giorno in cui le riserve siano ripartite, come accade per le società per azioni e per le cooperative, perchè sarebbe assurdo che una mutua ripartisse le proprie cospicue riserve, accumulate in mezzo secolo di saggia gestione, tra coloro i quali accidentalmente càpitano ad essere assicurati in un dato anno. Ad evitare perciò che in questo caso si costituisca una vera manomorta perpetua sottratta all'imposta, fu giuocoforza considerare come red-

dito imponibile quella parte dell'avanzo netto di gestione che le associazioni mutue assegnano a fondo di riserva (art. 22). È l'unica forma di ripartizione di veri utili consentita a questa specie di società; e doveva perciò essere colpita.

### § 3. — Il trattamento degli impiegati di enti pubblici.

L'attuale categoria *D* dell'imposta di ricchezza mobile comprende soltanto gli impiegati dello Stato, delle Provincie e dei Comuni e di talune amministrazioni pubbliche dello Stato: e li tratta con una aliquota assai minore che non gli impiegati di tutti gli altri enti morali, oltrechè degli impiegati privati. Di ciò si dolgono i funzionari delle Camere di commercio e delle Opere pie, i quali hanno fatto pervenire ripetutamente memoriali e petizioni chiedendo la loro parificazione agli impiegati di Stato.

Per risolvere il punto giova ricordare quale sia stata la ragione giustificatrice della classificazione dei redditi di lavoro in due categorie *C* (reddito del lavoro dei professionisti e degli impiegati privati) e *D* (reddito del lavoro degli impiegati di Stato, Provincie e Comuni). Sembrò e giustamente al legislatore

italiano che più benigno trattamento dovesse riservarsi agli impiegati pubblici, i quali sono accertati fino all'ultimo centesimo sui loro stipendi ed assegni in cifra sicura e definita, in confronto dei professionisti, il cui reddito per la sua indole incerta e variabile, non può essere accertato con altrettanta sicurezza e viene anzi di solito almeno parzialmente occultato.

Ma se questa è la ragione del classificare in *D* piuttostochè in *C*, per qual motivo, dicono gli impiegati delle Opere pie e delle Camere di Commercio, i nostri stipendi sono collocati in *C?* Anche i nostri stipendi sono in cifra sicura e definita; anche essi sono accertati sino all'ultimo centesimo; risultando essi da bilanci soggetti alla sorveglianza delle autorità tutorie o altrimenti controllabili.

Non si può disconoscere che l'argomentazione è fondata; e che nulla si può trovare da obbiettarvi. Sicchè parve opera di giustizia condiscendere alle istanze ed allargare la categoria *D*, in guisa da farvi rientrare, insieme a quelli dello Stato, delle Provincie e dei Comuni, altre categorie di impiegati, i cui stipendi avessero le medesime caratteristiche di accertabilità in cifra sicura e definita. Non tutti invero gli impiegati privati o di qualsiasi ente azionario od anche di

qualche ente morale possono aspirare al beneficio; perchè ciò aprirebbe il varco alle frodi: perciò il beneficio fu esteso solo a quegli impiegati, i cui stipendi ed assegni risultino da bilanci di enti pubblici soggetti a controllo dell'autorità governativa, o di enti autarchici, i quali deliberano sui loro bilanci con garanzie di pubblicità e di sincerità. E così saranno classificati in categoria *D* i redditi degli impiegati:

1° delle *Amministrazioni di Stato*, mancando la ragione di assoggettare questi impiegati ad un trattamento fiscale più grave di quello che colpisce tutti gli altri impiegati di Stato;

2° delle *aziende municipalizzate*, perchè se entrano in *D* gli stipendi degli impiegati dei Comuni, non vi è motivo di escluderne quelli delle loro aziende autonome, i cui bilanci sono assistiti dalle medesime garanzie;

3° degli *Enti o Consorzi autorizzati ad imporre tributi* (come le Camere di commercio, il Consorzio del porto di Genova, il Consorzio zolfifero ed agrumario, ed altri simili); trattasi di enti autarchici, a cui lo Stato estese la sua più preziosa facoltà, quella di imporre *tributi obbligatori per alcune categorie di contribuenti:* essi possono dunque considerarsi la lunga mano dello Stato, e non è lecito sup-

porre che questi Enti possano foggiare i bilanci, allo scopo di sottrarre una parte dello stipendio dei loro impiegati alla dovuta imposta: nè mancano del resto all'amministrazione facoltà di controllo;

4° delle *istituzioni pubbliche di beneficenza* soggette alla legge 17 luglio 1890, n. 6972: anche qui lo stipendio è assegnato in base ad un regolamento organico approvato dall'autorità tutoria, ed è iscritto nel bilancio preventivo approvato dalla medesima autorità; e i conti consuntivi sono soggetti all'approvazione del Consiglio di prefettura;

5° degli *istituti pubblici di istruzione e dei corpi scientifici a cui fu ritenuto applicabile il n.* 18 *dell'articolo* 33 *dello Statuto del Regno.* Cresce la tendenza dello Stato ad erigere in enti autonomi certi stabilimenti pubblici di istruzione; come è accaduto per il Regio Politecnico di Torino, le Regie scuole superiori di commercio, la Università commerciale Bocconi di Milano, e altri non pochi istituti: lo Statuto stesso del Regno contempla la figura giuridica delle Reali Accademie delle scienze, le quali esercitano un'alta funzione di ricerca e di elaborazione scientifica: tutti questi Istituti o Corpi scientifici, quando siano riconosciuti con decreti Reali e quando adempiano ad un fine pubblico, debbono es-

sere considerati corpi a cui è affidato un còmpito pubblico statale; nei loro consigli amministrativi e nelle autorità governative alla cui sorveglianza sono sottoposti, tutti questi corpi presentano garanzie amplissime che i loro bilanci siano assolutamente attendibili nelle singole appostazioni: epperò non sarebbe giustizia negare ai loro impiegati il più benigno trattamento della categoria *D*.

Al di là di questi casi tassativamente indicati non si è creduto prudente di allargare la concessione.

### § 4. — Abolizione del privilegio dei proprietari coltivatori di fondi.

La uguaglianza di trattamento, la quale ha consigliato le esenzioni e le minorazioni d'imposte fin qui illustrate, ha richiesto d'altra parte la soppressione di taluni privilegi che in varie maniere finora erano stati consentiti e che pregiudicavano il gettito dell'imposta di ricchezza mobile.

Notissimo e principale fra questi privilegi è quello portato dall'articolo 9 del testo unico 24 agosto 1877 (n. 4021) il quale dispone: « I redditi agrari non vanno soggetti a tassa se non in quanto sono profitti di persone estranee alla proprietà del fondo ».

Siffatto privilegio fu difeso con due ordini di argomenti: si disse in primo luogo non essere corretto colpire una seconda volta con l'imposta di ricchezza mobile il proprietario del fondo che è già perseguito con l'imposta fondiaria sui terreni. Ma questo è un evidente sofisma. L'imposta sui terreni, come fu già chiarito sopra (capitolo I di questo titolo I) colpisce il reddito *dominicale* del fondo, quella parte cioè del prodotto lordo che è fatto suo dal proprietario a titolo di fitto o di rendita fondiaria propriamente detta. Accanto a questa porzione del prodotto lordo, vi è una seconda porzione la quale è il compenso non più del capitale investito nell'*acquisto* del fondo, bensì del capitale e del lavoro che il proprietario o l'affittuario impiegano nella *coltivazione* del fondo stesso (scorte vive o morte: bestiame, attrezzi, macchine, carri, botti, fondo di anticipazioni, sementi, concimi, salari, ecc.).

A meno di supporre che i proprietari coltivatori diretti siano tutti incapaci, il che sarebbe ingiurioso e disforme dal vero, fa d'uopo ammettere che il proprietario coltivatore, il quale si è fatto, per così dire, affittuario di se stesso, debba ottenere, dall'identico fondo, l'*identico* reddito che si ha quando il fondo è coltivato da altri. Opinare diver-

samente, equivale a dire che i proprietari diretti coltivatori amino buttare fatiche, tempo e denari nella coltivazione diretta senza alcun compenso.

E neppure il privilegio si giustifica col secondo argomento, che fu addotto talvolta in sua difesa, ossia coll'interesse dello Stato a promuovere la coltivazione in economia, a preferenza dell'affitto. È sempre un errore ed un danno lasciar guidare la legislazione finanziaria da criteri extra-finanziari; poichè la violazione dell'uguaglianza di trattamento di redditi uguali è un danno assai più grave di quel qualunque beneficio che il legislatore da tale violazione si ripromette. Ma vi è poi davvero il beneficio? Chi oserebbe asserire che le magnifiche culture della pianura piemontese e lombarda siano state danneggiate dal sistema dell'affitto ivi preponderante? O non è invece sicuro che la creazione di una classe operosa, intraprendente di affittuarii esperti nella difficile industria agraria ha grandemente giovato al progresso dell'agricoltura, più che non vi avrebbe contribuito la conduzione diretta dei ricchi proprietari, il più delle volte, del resto, assenteisti e rappresentati da agenti non interessati al miglioramento del fondo? In verità, nulla può dirsi di assoluto in tale materia: poichè,

variando le condizioni di luogo, di ambiente, di tempo, di cultura, qui conviene più la cultura diretta, là l'affitto ed altrove la mezzadria. Il legislatore, il quale non voglia compiere opera anti-economica, oltrechè sperequata fiscalmente, deve mantenersi imparziale di fronte ai vari metodi di conduzione della terra: tutti trattando alla medesima stregua, dove esiste reddito imponibile; tutti esentando dove il reddito è minimo, e tutti alleggerendo dove il reddito è mediocre, senza preoccuparsi se chi ottenga il reddito sia proprietario, od affittuario o mezzadro.

Per questo stesso motivo si è ritenuto doversi abolire l'attuale metodo di valutare il reddito dei mezzadri e degli altri coloni parziarii, i quali sono colpiti con un'imposta di ricchezza mobile uguale al 5 per cento della imposta terreni pagata sul fondo che essi coltivano. Non vi è nessuna relazione logica fra l'imposta pagata dal proprietario e il reddito ottenuto dal mezzadro. Anche supponendo che l'imposta principale sui terreni sia nelle provincie a nuovo catasto uguale all'8 per cento del reddito dominicale, l'imposta colonica corrisponderebbe al 0,40 per cento del reddito dominicale: ora perchè il mezzadro deve pagare un'aliquota d'imposta così diversa da quella normale e per giunta calcolata

su di un reddito non suo? Nel disegno di legge si propone quindi il ritorno al regime comune; e la imposizione del mezzadro o del colono parziario nella categoria *C* dell'imposta normale, considerandosi, con particolare benevolenza, il suo reddito come reddito di puro lavoro: poichè i redditi di categoria *C* sono esenti fino alle 1.200 lire, così accadrà che i soli maggiori mezzadri, coltivatori di importanti fondi, saranno chiamati a pagare.

Nell'articolo 5, che disciplina questa materia, si è chiaramente indicato che cosa si intende per reddito agrario del proprietario-coltivatore in economia: « la differenza fra il valore del prodotto del fondo ed il valore locativo corrente dello stesso, aumentato delle spese e perdite ammesse per la classe dei redditi industriali, in quanto abbiano inerenza con la produzione del reddito agrario medesimo ». Dal valore del prodotto lordo, ad esempio di lire 25.000 di un fondo, si dedurranno tutte le spese di produzione (salari, semenze, concimi, ammortamenti, macchinario, ecc., ecc.); e si otterrà così il reddito netto in lire 13.000. Da queste deve dedursi ancora il valore locativo corrente del fondo, ossia la somma che il proprietario-coltivatore avrebbe dovuto pagare a titolo di fitto se invece di coltivare il proprio fondo, l'avesse

dovuto affittare da altri; ad esempio 10.000 lire; ed il reddito imponibile in categoria *B* della imposta normale resta per tal modo uguale alla differenza in lire 3.000.

Si noti che il proprietario-coltivatore ha diritto di dedurre dalle 13.000 lire di suo reddito netto, non la cifra di reddito dominicale accertato ai fini della imposta terreni, bensì il valore locativo *corrente* del fondo. Non si vuole che la cifra da detrarsi fosse quella accertata ai fini dell'imposta terreni, perchè questa è una cifra spesso antiquata, come fu sopra dimostrato, e, quand'anche moderna, ottenuta con criteri differenti da quelli che si devono tenere in conto per la valutazione del fitto. Se si detraessero solo le 3.000 o le 6.000 lire, ad esempio, accertate come rendita imponibile per i terreni, il proprietario-coltivatore verrebbe ad essere colpito oltre misura, su somma ben superiore a quella su cui sopporta l'imposta l'affittuario: questi paga invero solo sul reddito netto (13.000 lire) meno il fitto da lui versato al proprietario (lire 10.000), ossia su 3.000 lire; mentre il proprietario-coltivatore pagherebbe su 13 mila lire meno le 3.000 o le 6.000 lire accertate ai fini della imposta terreni, ossia su 10.000 o 7.000.

Ora, se è ingiusto il privilegio attuale,

bisogna accuratamente evitare che il proprietario-coltivatore venga ad essere trattato peggio dell'affittuario; e ad ottenere l'uguaglianza di trattamento giova dare all'uno — affittuario — il diritto di detrarre il fitto reale da lui pagato, ed all'altro — proprietario-coltivatore — il fitto *presunto* che egli paga a se stesso.

Spetterà al legislatore dell'avvenire di avvicinare, il più che sia possibile, i redditi accertati in categoria $A_3$ (terreni) ai valori locativi correnti o fitti reali o presunti ricavabili dai terreni. Per le ragioni già espos e non si credette opportuno di mutare ora l'assetto dell'imposta fondiaria: nè gioverebbe complicare una eventuale futura riforma, colpendo oggi in $B$ parte del reddito dominicale, il quale razionalmente deve essere accertato nella categoria $A_3$.

## § 5. — Il trattamento degli interessi e dei salari.

Fermi nel concetto che una equa applicazione dell'imposta non sia possibile e che ogni tentativo di mitigazione delle aliquote sia destinato a spuntarsi, se non si provvede a rimuovere ogni privilegio di diritto o di fatto di fronte al dovere dell' mposta, abbiamo

cercato di estendere il sistema della imposizione salvo rivalsa, che tanti buoni frutti ha dato in passato.

È noto in che cosa consista la rivalsa: nell'assoggettare ad imposta la Società, ente solvibile e conosciuto, invece degli obbligazionisti e degli azionisti, degli impiegati e dei creditori, spesso non conosciuti od irreperibili od insolventi; i datori di lavoro, anch'essi solvibili e conosciuti, i Comuni, gli enti morali per gli stipendi pagati ai loro impiegati ed agenti: il contribuente assoggettato per conto di altri ha il diritto di rivalsa contro il vero contribuente.

Forse nessuno strumento fiscale più prezioso dell'istituto della imposizione salvo rivalsa fu posto in mano della finanza degli Stati moderni. Inaugurato dal legislatore inglese con la legge 11 agosto 1803, contribuì, più di ogni altra causa, ad assicurare un grande successo a quella imposta la quale aveva dato luogo ad acerbi disinganni nella forma con cui il secondo Pitt nel 1798 l'aveva creata e nel 1799 l'aveva modificata. Il legislatore italiano subito l'accolse nel 1864 e via via l'estese, allo scopo di rendere più agevole l'accertamento e più sicura la riscossione. L'istituto, che potrebbesi chiamare anche del contribuente esattore, riposa sul concetto

semplicissimo che è assai più comodo e sicuro colpire *chi paga* il reddito che non *chi lo riceve;* chi paga il reddito è meno interessato a nasconderne l'ammontare, è soggetto a controlli più sicuri, pubblica bilanci e tiene conti, teme le sanzioni punitive per il caso in cui egli paghi il reddito senza solvere l'imposta relativa; ha un patrimonio su cui la finanza si può rivalere: chi riceve il reddito è meno conosciuto, spesso addirittura ignoto, può facilmente rendere inesigibile la sua quota d'imposta; dà luogo ad indagini più difficili per la valutazione del reddito: così coloro che pagano i redditi sono pochi e bastano pochi articoli di ruolo per esigere somme cospicue; coloro che ricevono il reddito sono moltissimi e le loro quote d'imposta sarebbero piccole e talvolta non francherebbero la spesa dell'esazione.

Il metodo non è però scevro da difetti, di cui principale quello che nasconde ai veri contribuenti il pagamento dell'imposta: se la rivalsa non viene esercitata, milioni di contribuenti non sanno di averle pagata l'imposta; inconsapevolezza gradita ai Governi che conservano il potere contro o senza il concorso della volontà dei governati, ma giustamente mal vista dai Governi, i quali amano il controllo dei cittadini e dei contribuenti.

Una giusta via di mezzo, adottata per tenere nel dovuto conto da una parte le ragioni fiscali che consigliano l'adozione dell'istituto della rivalsa e dall'altra le ragioni politiche che consigliano di far consapevoli i veri contribuenti dell'imposta pagata, è questa: applicare l'istituto della rivalsa nella imposta *normale*, la quale colpisce *i redditi* l'uno dall'altro separatamente ed astrazion fatta, entro certi limiti, dalla persona del contribuente; e colpire invece i veri contribuenti, percettori del reddito, nella imposta *complementare* la quale colpisce il reddito complessivo del contribuente.

Poichè l'imposta normale è proporzionale e colpisce oggettivamente i redditi senza troppo interessarsi della persona che li gode, non è molto importante politicamente imporre il vero contribuente, e primeggia invece l'elemento fiscale della maggiore convenienza di assoggettare chi paga il reddito, salvo rivalsa. Siccome invece l'imposta complementare è progressiva ed investe tutto il reddito del contribuente e tiene conto delle condizioni sue personali e famigliari, giuocoforza è che si conosca e si colpisca il vero contribuente.

Per queste ragioni nel disegno di legge attuale si applica nella sua estensione mas-

sima il metodo della imposta normale; e lo si esclude invece nella complementare, salvo, nell'un caso e nell'altro, le eccezioni consigliate da speciali circostanze.

Due lacune principali si riscontravano nella legislazione vigente per l'imposta di ricchezza mobile rispetto all'istituto della rivalsa:

*a*) la finanza aveva bensì diritto di colpire gli interessi dei depositi a risparmio ed in conto corrente a nome delle società per azioni; ma non già a nome delle società in accomandita semplice, di quelle in nome collettivo e dei privati esercenti l'industria del credito: accadeva perciò che gli interessi di conti correnti e di depositi a risparmio fatti presso banchieri privati o banche costituite in accomandita semplice o in nome collettivo sfuggissero all'imposta: ora si propone (articolo 33) che anche a questi casi sia estesa la imposizione per rivalsa: non vi è ragione che il capitalista o il risparmiatore il quale ritrae interessi da conti correnti, o da depositi a risparmio sfugga all'imposta solo perchè egli è cliente di un privato banchiere piuttostochè di una banca eretta a forma di società per azioni;

*b*) secondo la legislazione vigente, la imposizione per rivalsa colpisce bensì gli stipendi degli impiegati ed i salari dei capi-

tecnici e degli altri operai i quali coprono una funzione di carattere permanente o necessario, ma non si estende ai salari degli operai: il che aveva condotto al risultato che, salvo rarissimi casi, ben pochi sono gli operai colpiti con l'imposta, anche quando i salari sono notevolmente superiori al minimo esente: di qui una sperequazione stridente fra salariati di enti pubblici pagati con mensilità magari di cento lire e che pur sono colpiti con tutto rigore, mentre operai, i quali godono salari considerevoli, nulla contribuiscono direttamente alle spese pubbliche.

Siamo di fronte ad un vero privilegio di classe, il quale va anch'esso abolito. Gli operai hanno ragione di esser esenti; ma non già *perchè operai*, sibbene perchè e quando il loro salario non supera la misura minima che per *tutti* i contribuenti si ritiene dover essere esente dall'imposta: ed è a credere che così facendo si concorra pure a togliere una disparità politica, la quale, se pure vantaggiosa per i lavoratori, veniva in certo modo a collocarli in una posizione moralmente inferiore di fronte allo Stato: il salariato è un cittadino come tutti gli altri, cogli stessi diritti e cogli stessi doveri: ecco il principio che si è voluto affermare anche nell'ordinamento tributario.

A scopo di controllo delle dichiarazioni dei datori di lavoro è apparsa altresì utile un'aggiunta al sistema vigente: la obbligatorietà di chi riceve stipendi, onorari, pensioni e salari di farne denunzia diretta all'ufficio erariale delle imposte (articolo 34): l'impiegato e l'operaio cioè dovranno anche essi denunziare direttamente l'ammontare dello stipendio o salario che essi percepiscono, la imposizione verrà fatta al nome ed a carico del datore di lavoro: ma la denuncia contemporanea da parte di chi riceve lo stipendio o salario servirà di controllo della dichiarazione del datore di lavoro e gioverà a rendere meno frequenti le frodi. Se è invero possibile che una società od un industriale denunci una cifra minore del vero per lo stipendio o salario dei suoi dipendenti, allo scopo di risparmiare parte dell'imposta, siffatta frode sarà meno agevole quando società ed industriale dovranno preventivamente mettersi d'accordo coi loro dipendenti, per evitare disparità nelle denuncie inesatte. Praticamente, la frode nelle maggiori aziende verrà resa impossibile: e si otterrà frattanto in parte l'intento moralizzatore e politico di rendere avvertiti gli impiegati e gli operai del fatto che sul loro stipendio o salario grava un'imposta, sebbene poi questa venga pagata dal datore di lavoro.

La stessa opportunità del controllo spiega le norme introdotte negli articoli 31, 43, 45, 89 e 90, e secondo le quali quando l'azienda abbia alla propria dipendenza un ragioniere o contabile, dovrà questi apporre la sua firma sulla dichiarazione, insieme a quella del proprietario o del legale rappresentante dell'azienda stessa.

### § 6. — La valutazione dei redditi per gruppi.

Un'altra novità di qualche importanza va rilevata in questo punto nel quale si discorre delle provvidenze rivolte ad ottenere la maggiore sincerità nelle dichiarazioni e la maggiore esattezza nella valutazione dei redditi; ed è la valutazione dei redditi di categoria *B* e *C* da farsi non più individualmente, ma per gruppi e specie di contribuenti (articolo 41).

Oggi le rivalutazioni si fanno ogni quattro anni; ma in confuso, senza procedere categoria per categoria, con la sola regola che non possa la finanza rivedere l'accertamento di un singolo contribuente prima che siano passati quattro anni dall'accertamento precedente. E così accadrà che nel 1917 si rivedano contemporaneamente gli accertamenti di un cotoniere, di un metallurgico, di un

albergatore e via dicendo. Da siffatta maniera di revisioni procede che non si possono seguire criteri di uniformità fra contribuente e contribuente appartenenti al medesimo gruppo: se l'industria alberghiera, ad esempio, traversa in un anno determinato una crisi, gli albergatori riveduti in quell'anno otterranno una diminuzione di reddito la quale rimarrà ferma per un quadriennio; mentre negli anni successivi gli albergatori saranno o dovrebbero essere colpiti sopra una base più elevata, essendo la crisi venuta meno. Spesso però, i contribuenti colpiti negli anni buoni fanno richiamo contro l'accertamento alle Commissioni; notando che la loro imposizione è sperequatamente troppo alta in confronto di colui che ha avuto la fortuna di essere accertato nell'anno di crisi; e non di rado le Commissioni accolgono il reclamo. In tal modo è accaduto che gli accertamenti si fanno non più sul reddito vero dell'annata; ma sulla base di un immaginario reddito *medio*, il quale ha la tendenza a scendere verso il reddito dei contribuenti meno colpiti.

Convinti degli inconvenienti del sistema presente, non abbiamo ritenuto tuttavia opportuno di ritornare al sistema antico, vigente prima della legge 2 maggio 1907,

n. 222, in virtù di cui *tutti* gli accertamenti erano riveduti ogni due anni: questo metodo fu a ragione abbandonato, perchè imponeva un lavoro saltuario e tumultuario all'Amministrazione, e perchè coalizzava tutti i contribuenti nella lotta contro la finanza e provocava interventi politici dannosi all'equa ripartizione dell'imposta.

Fu invece preferito un sistema intermedio, per cui: *a*) si conserva la revisione quadriennale e così si gradua e si rende costante il lavoro amministrativo, mentre i contribuenti dal canto loro non sono disturbati per quattro anni e sono meno spinti a coalizioni dannose per il pubblico interesse; *b*) ma, invece di procedere individualmente ed a caso, si dividono i contribuenti per gruppi o specie, ed ogni anno si rivedono gli accertamenti di un quarto dei gruppi stessi. E così nel 1920, a cagion d'esempio, si rivedono tutti i cotonieri, i lanaioli, i setaioli e gli altri industriali dell'arte tessile; nel 1921 quelli delle varie industrie siderurgiche, metallurgiche e meccaniche, e così via. Facendosi le revisioni per gruppi si potrà usare uno stesso metro per tutti i componenti il gruppo; e si potrà aver riguardo non al reddito del più fortunato di essi, ma al reddito vero che ognuno ha effettivamente ricavato. Giova sperare che

dal nuovo metodo debbano derivare migliori e più perequati accertamenti.

### § 7. — La valutazione dei redditi al lordo e la nullita' delle traslazioni d'imposta.

Rimanendo ancora per un istante nel campo delle sperequazioni da abolire, importa richiamare l'attenzione su di un principio di apparenza modesta, sancito dall'articolo 29, il quale dispone:

« Per tutte le categorie di redditi la valutazione è sempre fatta *al lordo* dell'imposta normale sui redditi ».

L'articolo vuole togliere di mezzo una stridente sperequazione la quale oggi intercede fra redditi e redditi ed è, come ogni sperequazione, dannosa alla finanza; quella cioè derivante dal fatto che i contribuenti i quali non pagano per trattenuta oppure non subiscono la rivalsa, vengono effettivamente a sommare l'imposta col loro reddito, e quindi pagare la stessa imposta sopra un reddito maggiore di quello a cui essa si rapporta. Qui non si vuole affatto pregiudicare la questione teorica che può farsi per vedere chi sia l'ultimo contribuente inciso dall'imposta; nè togliere validità alle private convenzioni già

stipulate per cui il debitore si è obbligato a rimborsare l'imposta al creditore, o un determinato ente, od un datore di lavoro a non esercitare la rivalsa; no: si tratta di attuare ancora una volta il principio dell'eguaglianza tributaria. Tutti i contribuenti devono essere trattati alla stessa stregua: tutti sul lordo ovvero tutti sul netto. La imposizione *sul netto* sarebbe manifestamente assurda perchè ogni imposta, la quale colpisce un reddito, viene *dopo* e non prima che il reddito sia accertato: tutte le imposte colpiscono i redditi al lordo *di se stesse ;* nè è possibile pensare altrimenti; del resto, sia che l'imposta cada sul lordo ovvero sul netto, il risultato è identico, quando si varii opportunamente l'aliquota: ma una volta stabilita una aliquota, non deve essere lecito eluderne le previsioni finanziarie, e quindi un buon sistema tributario non può lasciare alla malizia dei contribuenti la scelta fra il pagare sul lordo o sul netto: un simile ibridismo porta al risultato che i contribuenti, appena possano e sappiano, scelgono l'imposta minore, con danno della finanza e con ingiustizia verso quei contribuenti che non fruiscono della facoltà di scelta.

Nel medesimo articolo 29 si trova proposto un altro importante principio che è corre-

lativo a quello fin qui illustrato. « Non sono valide le convenzioni stipulate dopo la pubblicazione della presente legge dirette ad accollare l'onere dell'imposta a persone diverse da quelle indicate dalla legge come contribuenti oppure a privare del diritto di rivalsa le persone a vantaggio delle quali la rivalsa stessa è dalla legge stabilita ».

È ben noto come i contribuenti, ai quali il legislatore fa obbligo del pagamento di una data imposta, usino non di rado accollarne convenzionalmente l'onere ad altre persone con cui si trovano stretti da un rapporto giuridico, eludendo così la distribuzione voluta dallo Stato fra le diverse classi di redditi, e quindi fra le diverse classi di cittadini: ond'è utile, è anzi necessario, che il legislatore — salvo a chiunque il diritto di fare rinuncia del proprio credito — impedisca che le arbitrarie convenzioni private turbino, anche solo nell'apparenza esteriore legale, l'armonico assetto dei tributi quale fu da lui stabilito e facciano credere che vi siano privilegi e sovraimposizioni non aventi fondamento nella legge.

Affermando tale principio sano e giusto, non si è voluto però pregiudicare lo stato di fatto attualmente vigente. Oggi esistono convenzioni *già stipulate*, mutui *già contratti*

ad un certo tasso, obbligazioni *già emesse* ad un dato prezzo, stipendi *già convenuti* in una data somma, in contemplazione della stipulata immunità o rimborso dell'imposta: tali convenzioni passate devono rispettarsi; se non si vuole arricchire gli uni a danno degli altri: per mettere nel nulla le convenzioni d'accollo già stipulate, occorrerebbe dar modo di novare i contratti di mutuo, di emissione, di locazione d'opera, ecc., ecc.; il che produrrebbe perturbazioni senza fine: nulla, dunque, si turbi per il passato; ma si provveda per l'avvenire ad impedire l'inconveniente morale e politico che sorge quando il cittadino si surroga allo Stato nel regolare il riparto dei pubblici carichi.

Esiste, è vero, una obbiezione *economica* tanto facile quanto esatta: è infatti evidente che il non poter più accollare ad altri l'imposta darà luogo ad aumento del saggio d'interesse, dei canoni di locazione, degli stipendi e salari, ecc.: nè noi certamente presumiamo di mutare l'andamento delle leggi economiche con un articolo di legge: a meno di fissare altresì con una legge il massimo degli interessi, dei fitti, degli stipendi, dei salari, è impossibile impedire che essi non variino in conseguenza dell'imposta e del suo accollo.

Cionondimeno qualche pur modesto risultato anche economico il comma secondo dell'articolo 29 non mancherà di produrre:

*a*) in primo luogo accadrà che, in caso di eventuale aumento delle imposte e sovrimposte, l'onere relativo non potrà subito e senz'altro essere trasmesso su persone diverse da quelle volute dal legislatore: se mai l'aumento potrà avvenire solo a contratto finito, mentre nel contempo possono mutare le condizioni del mercato e renderlo non più possibile;

*b*) in secondo luogo, non sempre la traslazione dell'imposta dal creditore sul debitore, dal proprietario sull'inquilino od affittuario, dall'obbligazionista o impiegato sull'ente, è facile per pure ragioni economiche: occorre aumentare all'uopo addirittura i tassi di interessi, i fitti, gli stipendi correnti sul mercato: e ben può darsi che tali variazioni incontrino ostacoli, e debbano superare attriti per verificarsi: il legislatore non può presumere di impedirli per sempre; ma non deve facilitarli col dare valore legale a convenzioni private, le quali sono, come è dimostrato sopra, contrarie al buon reggimento dello Stato ed alla sensazione di equità che è d'uopo domini nella coscienza pubblica intorno alla ripartizione dei tributi.

## § 8. — L'AUMENTO DEL LIMITE DI ESENZIONE E IL METODO DELLE DETRAZIONI.

Le riforme le quali furono fin qui descritte ed altre minori, sono destinate a rafforzare grandemente la finanza nella ricerca dei redditi imponibili ed a ripartire più equamente il carico del tributo. Da ciò si è tratto argomento a proporre un'ultima riforma: la elevazione del limite di esenzione dall'imposta a lire 1.200 pei redditi delle categorie *B*, *C* e *D*.

Attualmente nessuna esenzione generale per causa di reddito minimo viene concessa ai redditi dei terreni, dei fabbricati e dei capitali mobiliari. Pur non volendo chiudere gli occhi dinanzi ai buoni argomenti che si potrebbero elencare a favore di una limitata esenzione delle quote minime, è necessario riconoscere che tali argomenti sono assai meno validi per i redditi di capitale puro, che per i redditi misti e di lavoro. Questi ultimi dipendono dall'opera dell'uomo o dalla sua collaborazione personale all'esercizio dell'industria e di commerci; quelli dipendono dal solo impiego di capitale: il piccolo proprietario di fondo è bensì colpito per il reddito che riceve dalla terra *in qualità di proprietario*; ma è esente per il reddito che dalla

terra ricava *in qualità di coltivatore, possessore delle scorte vive e morte, e di lavoratore manuale;* e la parte del reddito esente è sempre notevolmente superiore a quella colpita: il piccolo proprietario di una casetta od il risparmiatore che ha depositato il suo capitaletto alla cassa di risparmio o l'ha dato a mutuo, è colpito per questo da imposta; ma i redditi del suo lavoro sono esenti. In avvenire, quando il nuovo assetto tributario sarà sistemato, non è escluso si possa fare un passo innanzi, e provvedere anche all'esenzione delle quote minime di taluni redditi di capitale: oggi l'esenzione sarebbe imprudente; aprirebbe un vuoto cospicuo nelle entrate dello Stato e farebbe sorgere problemi delicatissimi per gli enti locali, di cui non di rado la materia imponibile è costituita in gran parte da quote minime. Per queste ragioni, che trovavano qui luogo di essere ripetute, nulla si è innovato per le categorie $A_1$ (redditi dei capitali mobiliari dati a mutuo od investiti in titoli), $A_2$ (redditi dei capitali investiti nei fabbricati) ed $A_3$ (redditi dei capitali investiti in terreni).

Per le categorie *B*, *C* e *D* dell'imposta di ricchezza mobile, che sono pure le categorie *B*, *C* e *D* della normale, è noto il regime vigente:

*a*) nessuna esenzione per i redditi della cat. *D*, su cui l'imposta viene esatta col metodo della ritenuta; ossia per gli impiegati dello Stato: la esenzione fu esclusa per ragioni *tecniche*, essendo sembrato impossibile di potere volta per volta in tutti i pagamenti di stipendi, pensioni, indennità, diarie, fatti dallo Stato, distinguere quelli che spettano ai contribuenti con un reddito non superiore al minimo: ma tale esclusione non si è creduto di poter mantenere in un regime nuovo, oggi specialmente che, essendo quasi scomparsi gli stipendi inferiori a lire 1.200, la ritenuta colpirebbe soltanto le più modeste pensioni od i sussidii a bisognosi;

*b*) esenzione per tutti gli altri contribuenti, a carico di cui l'imposta si esige col metodo dei ruoli nominativi, fino a 400 lire imponibili, secondo il regime delle discriminazioni, cioè sino ad effettive lire 533 in categoria *B* (redditi misti di industria e di commercio), a lire 640 in categoria *C* (redditi di lavoro) ed a lire 800 in categoria *D* (redditi degli impiegati di amministrazioni pubbliche non soggetti a ritenuta diretta, dei Comuni e delle Provincie).

Elevare uniformemente il minimo di esenzione a lire 1.200 è provvedimento di evidente necessità, non foss'altro in considerazione

della diminuita potenza d'acquisto della moneta, cioè di un fenomeno che accenna, se non a consolidarsi nella misura attuale, almeno a permanere come esponente di una nuova situazione economica generale.

Nessuna preoccupazione finanziaria per ciò stesso può arrecare la elevazione, la quale del resto toglierà una somma di inconvenienti che in pratica si verificano col sistema attuale. È invece prudente non cedere ad una facile tendenza verso sgravii più sensibili: perchè questi, data la grande prevalenza che hanno in Italia i redditi modesti, ridurrebbero notevolmente la efficienza della imposta, obbligando l'Erario a cercare le sue risorse, più che ora non faccia, nelle imposte sui consumi, attraverso le quali l'onere voluto evitare ricadrebbe ugualmente, anzi più diffusamente, sulla grande massa dei cittadini.

È nostra opinione ferma che l'elevamento dei limiti di esenzione non muterà gran fatto la situazione odierna; ma gioverà sovratutto a mettere d'accordo la realtà con l'apparenza. Coloro i quali avevano redditi di 1.201 ed erano accertati per 534 o 641, saranno ora accertati per 1.201, perchè mancherà ragione di diminuire per umanità gli accertamenti; e coloro che hanno sul serio redditi di 800, 1.000, 1.200 lire, non dovranno

lottare a farsi piccini per sembrare non superiori a 533 o 640 lire;

*d*) e si otterrà così il vantaggio della perequazione. Oggi il contribuente di categoria *B* e *C* a reddito *variabile* ed *incerto*, come sono tutti i commercianti, gli industriali, gli artigiani, i professionisti, può industriarsi a figurare per assai meno di quello che è, e sfuggire all'imposta. Ma il contribuente della *C* e della *D* a reddito *fisso* e *certo* (impiegati d'opere pie, di provincie, di comuni, di enti morali, ecc.) non può nascondersi nè in tutto, nè in parte: il suo reddito di 1.000 o 1.200 lire risulta da bilanci o documenti; e la finanza, neanche se lo volesse, lo può esentare. Quindi egli paga sul vero; mentre i contribuenti a redditi variabili ottengono di cadere al disotto o di mantenersi tutt'al più sulla linea delle 534 e 641 lire.

La riforma proposta dunque concederà apertamente quelle esenzioni che oggi sono concesse di fatto, e mentre renderà giustizia ai minori contribuenti, non diminuirà sensibilmente il gettito finanziario. Ed è probabile che, coll'elevarsi dei redditi e dei salari, il numero dei contribuenti al disopra delle 1.200 lire crescerà, come è accaduto in tutti i paesi dove furono applicati criteri liberali consimili, in guisa da superare il

numero di quelli oggi accertati al disopra delle 400 lire imponibili.

Quanto alla adozione di un limite unico per le tre categorie, essa è dovuta ad un criterio di semplicità, il quale corrisponde pure ad un criterio di realtà; perchè allorquando il reddito è minimo, è difficile rintracciare distinzioni ragionevoli fra i redditi misti di capitale e lavoro ed i redditi di lavoro: il capitale dell'artigiano e del minuto esercente è così piccola cosa, che la massa del suo reddito si può considerare proveniente tutta dal lavoro.

Lo stesso proposito di semplicità ha condotto a sostituire un sistema di detrazioni più semplice ed armonico dell'attuale: esse vanno oggi da lire 333,22 a lire 133,32 sui redditi da lire 666,66 a lire 1.066,66 in categoria *B*; da lire 400 a lire 160 sui redditi da lire 800 a lire 1,280 in categoria *C*; nè più esistono in categoria *D*.

La ragione, anzi la necessità delle detrazioni è risaputa ed è chiara: poichè il reddito di categoria *B* di lire 1.200 sarà domani esente, se il reddito di 1.201 fosse subito intieramente colpito dall'imposta, che in quella categoria si propone del 15 per cento, il contribuente con 1.201 lire di reddito dovrebbe pagare lire 180,15 di imposta: il

passaggio sarebbe troppo brusco e spingerebbe i contribuenti a compiere ogni sforzo per far discendere il proprio accertamento di quelle poche lire, le quali basterebbero a salvarli dall'obbligo di pagarne 180,15 a titolo di imposta: i contribuenti avrebbero persino un positivo interesse, fino ad un certo punto, a rifiutare il reddito o a non lavorare per procurarsene uno più alto.

Occorre perciò una zona mediana, che si propone dalle 1.201 alle 2.000 lire, in cui l'imposta, la quale fino alle 1.200 lire *esenta tutto* il reddito e dopo le 2.000 lo *colpisce tutto*, colpisca *una frazione via via crescente del reddito*. Secondo il sistema accolto (articolo 9), coloro i quali hanno un reddito da 1.201 a 1.300, ad esempio di 1.201, pagheranno su lire 1.201 meno 1.000 lire, ossia su 201 lira, e cioè pagheranno lire 30,15 d'imposta; il salto così non è più da *zero* a lire 180,15, ma da *zero* a lire 30,15, ed è perciò ragionevole: chi abbia 1.301 lire di reddito pagherà su 1.301 — 900 — 401 lire, ossia lire 60,15: chi abbia 2.000 lire di reddito, pagherà su 2.000 — 100 — 1.900 lire, ossia il tributo da lui dovuto sarà di lire 285: e finalmente chi avrà 2.001 lire di reddito, comincierà a pagare il 15 per cento su *tutto* il reddito ossia lire 300,15; i salti da una

categoria all'altra esisteranno ancora, perchè sono inevitabili, ma saranno ridotti al minimo possibile; nè daranno più impressione di ingiustizia ai contribuenti e quindi non susciteranno in essi reazioni dannose alla finanza.

## TITOLO SECONDO.

### L'imposta complementare progressiva sul reddito.

La costruzione di un'imposta sul reddito complessivo del contribuente dà luogo a molti problemi, i quali devono essere ponderatamente risoluti, se si vuole che il carico tributario risulti bene distribuito. Il compito è facilitato dal fatto che nel nostro sistema l'imposta sul reddito complessivo è un complemento di quella sui redditi separati, e quindi si giova degli accertamenti già eseguiti ai fini dell'imposta normale nonchè degli organi di amministrazione e delle magistrature giudicatrici già funzionanti per l'imposta-base.

Ma, pur così facilitato, il compito è tuttavia difficile, perchè l'imposta complementare riguarda il reddito da un punto di vista diverso da quello da cui lo considera l'imposta normale. Questa, pur non trascurando — con le esenzioni dei redditi minimi, con le detrazioni per i redditi mediocri e con le detrazioni, in certe categorie, dei

debiti — il lato personale della imposizione ha sovratutto un carattere oggettivo e reale; colpisce i redditi, da chiunque siano prodotti o goduti, purchè abbiano origine nel Regno: invece la imposta complementare guarda sovratutto alla persona, la quale percepisce e gode il reddito *complessivo;* e quindi, se da un lato deve tenere maggior conto delle condizioni personali del contribuente, dall'altro può estendere il suo campo di azione anche al di là dei confini territoriali dello Stato, quando si tratti di redditi prodotti all'estero ma goduti da persona annoverata tra i contribuenti italiani. Onde alcune questioni, le quali non hanno importanza di fronte alla normale, poichè a questa è indifferente colpire un dato reddito al nome di Tizio o di Caio, purchè la imposizione oggettiva si operi, ne acquistano invece una grandissima di fronte alla complementare, la quale deve avere cura di colpire precisamente il contribuente percettore del reddito per tutto il complesso dei suoi redditi, ed evitare che in parte i redditi suoi vengano perseguiti al nome di altri.

## Capitolo I.

### Il soggetto dell'imposta.

Primo si affaccia il problema del *soggetto* della imposizione, che il nostro disegno di legge risolve colla formula: «le sole persone fisiche sono soggette all'imposta complementare» (art. 67, e più largamente: art. 69): soluzione la quale è imposta dalla progressività che alla imposta complementare si intende di conferire, e che non può rettamente funzionare se i redditi degli enti non siano trattati nelle singole quote di loro ripartizione fra gli individui che li percepiscono.

Nè v'è pericolo che, perseguendo le sole persone fisiche, alcuni redditi sfuggano alla imposta: od almeno nessun reddito sfugge all'imposta il quale debba esserne colpito.

Per vero i redditi delle società per azioni si convertono in interessi di correntisti o di obbligazionisti, in dividendi di azionisti e in salari e stipendi di operai ed impiegati; e tutti questi redditi, quando superino le

1.200 lire, saranno assoggettati al tributo: si possono quei redditi anche mandare a riserva; ed anche queste saranno colpite, *al nome degli azionisti i quali avranno profittato delle riserve stesse*, in virtù di un congegno speciale (articoli 77 e 78), il quale sarà più oltre descritto. Quanto ai redditi dei Comuni, delle Provincie, degli enti morali e di tutte le altre persone giuridiche, si convertono anch'essi in interessi, stipendi e salari; e, così convertiti, saranno colpiti; non quando si eroghino in sussidi di beneficenza, ricoveri a inabili o derelitti, cure mediche ad ammalati; perchè in tal caso è concorde opinione di studiosi e di legislatori che non si possa parlare di somme atte ad essere considerate come redditi imponibili delle persone che li ricevono.

Stabilito il caposaldo che le sole persone fisiche possono essere soggetto dell'imposta complementare, debbono queste esservi assoggettate individualmente ovvero raggruppate per famiglie? Il disegno di legge non esita ad adottare una tradizione oramai affermatasi nella nostra pratica dell'imposta comunale di famiglia, statuendo che l'imposta dovesse essere accertata al capo di famiglia, globalmente, per conto di tutti i membri componenti la stessa.

Le ragioni di un simile sistema sono:

1° l'opportunità di non innovare su di una consuetudine oramai accettata nel nostro paese;

2° l'essere la famiglia, e non il componente di essa, la vera unità economica, che riceve i redditi e ne gode;

3° l'essere il godimento o il vantaggio del reddito variabile appunto in funzione del numero dei componenti la famiglia.

È tuttavia indispensabile cautela, intorno alla quale non sembra occorra spendere parole, quella della solidarietà di tutti i membri della famiglia per il pagamento della imposta accertata globalmente al capo di essa.

Il concetto di famiglia fa d'uopo tuttavia non sia esagerato per modo da far entrare in essa anche persone le quali o non apportano incremento di reddito o non riescono di peso economico al capo: l'articolo 68 del disegno di legge perciò, seguendo la prassi affermatasi nei migliori regolamenti provinciali e comunali della imposta di famiglia, pone in essere alcuni principi fondamentali facilmente giustificabili.

In primo luogo per famiglia è da intendere ogni riunione di persone fisiche anche non legate da vincoli di parentela ed affinità, purchè convivano ed abbiano in comune il

lavoro ed il godimento di beni, di redditi e di lucri di ogni specie; non dunque il solo rapporto del sangue od il legame matrimoniale sono la caratteristica della famiglia agli effetti tributarii: adottando un criterio diverso si sarebbero aggravate le famiglie legittime a pro delle convivenze di fatto, le quali, sia pure non frequentemente, costituiscono convivenze economiche non meno effettive per ciò che riguarda produzione e godimento del reddito, di quel che non siano le famiglie vere e proprie, cioè quelle legali.

Anche le associazioni religiose è sembrato doveroso trattare come convivenze aventi carattere famigliare, senza preoccupazione della sperequata misura dell'onere che potrebbe emergere da taluni confronti, dacchè il metodo delle detrazioni (articolo 80) consentirà di valutare il numero dei componenti la comunità ai fini di una ragionevole riduzione dell'imponibile che si accerta al nome del capo della comunità stessa.

È poi pacifico che per famiglia debbono intendersi anche le persone « sole », quando vivano a sè, sia pure in alberghi o pensioni: trattasi anche qui di una prassi corrente in Italia, necessaria per evitare facili frodi.

Particolare considerazione merita il caso delle persone sottoposte a tutela ed aventi

rendite proprie; esse vogliono essere trattate, tributariamente, come famiglie a sè, sebbene convivano col tutore: questo è necessario perchè il tutore non abbia aggravata l'aliquota sul *suo* reddito che può essere modesto, solo perchè egli dia ospitalità a pupilli ricchi; e viceversa pupilli di modesta condizione non debbono pagare un'aliquota altissima sul loro reddito solo perchè vivono in casa di ricco tutore.

Non si intendono neppure far parte della famiglia le persone conviventi, ma non unite nè con vincoli di parentela nè da comunione di beni o di interessi; ciò allo scopo di escludere dal novero dei componenti la famiglia, ad esempio, i dozzinanti e le persone di servizio: è chiaro quanto sarebbe scorretto aggiungere al reddito del capo famiglia quello dei suoi dozzinanti o dar diritto a lui di detrarre dal suo reddito tante volte 500 lire quante sono le persone di servizio che a lui piaccia di salariare; nel primo caso il capo famiglia pagherebbe aliquote sproporzionate al suo vero reddito; nel secondo egli riuscirebbe a far scendere il suo reddito di qualche grado, proprio quando dà prova di agiatezza colla numerosa servitù.

Sono infine considerate famiglie a sè la moglie legalmente ed effettivamente sepa-

rata dal marito, ed i figli viventi separatamente con patrimonio di cui il padre non abbia la libera disponibilità: norma anche questa rivolta ad impedire che vi sia taluno colpito per redditi altrui, i quali non possono concorrere ad accrescere la sua agiatezza e la sua capacità di godimento.

## Capitolo II.

### I redditi extra-territoriali e quelli degli stranieri.

Su quali redditi deve il capo famiglia pagare l'imposta? Il problema si presenta innanzitutto rispetto al luogo di origine dei redditi; e si presenta come il contrasto fra due sistemi, di cui l'uno vuole la imposizione dei redditi aventi origine nazionale nel territorio del Regno, mentre l'altro sostiene la imposizione di tutti i redditi del contribuente qualunque ne sia l'origine territoriale.

Ambedue questi sistemi sono inaccettabili, per quanto ha tratto all'imposta complementare. Il primo, che si può dire della territorialità nazionale, è e deve essere accolto nell'imposta *normale*, poichè questa colpisce i redditi oggettivamente, e la sovranità tributaria dello Stato italiano non si estende oltre i confini del Regno; ma si arresta alle *cose* le quali sono situate nel territorio nazionale.

Non così rispetto alle *persone*. Queste,

che sono il soggetto della imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente, possono in Italia godere redditi provenienti dall'estero e possono quindi avere una capacità contributiva maggiore di quella che avrebbero se quei redditi non possedessero: opinare altrimenti equivarrebbe ad instaurare stridenti sperequazioni tributarie.

Ma non *tutti* i redditi provenienti da fonti estere debbono essere assoggettati all'imposta complementare. Quelli però che certamente sono suscettibili di imposizione sono i redditi prodotti all'estero che vengono importati, o meglio goduti, in Italia: se il reddito estero rimane all'estero, ed il contribuente non ne ricava nessun vantaggio in Italia, manca la ragione di assoggettarlo al tributo.

La regola più corretta è quella della uguaglianza di trattamento fra cittadini e stranieri; assoggettando e questi e quelli quando essi producono o godono reddito in Italia ed esentandoli egualmente per i loro redditi prodotti o goduti all'estero. Non si evitano certo in tal modo tutti i conflitti di imposizione, per cui un medesimo reddito viene colpito due volte, nel luogo di produzione prima e poi nel luogo di godimento e talvolta tre e più volte, quando uno Stato colpisce i redditi prodotti all'interno anche

se ivi non goduti e quelli prodotti all'estero anche se non goduti all'interno; ma i conflitti sono ridotti al minimo possibile, dovendosi per il resto rinviare la soluzione definitiva a convenzioni internazionali, le quali sempre più si riconoscono inevitabili in tale materia.

D'altra parte, tenuto conto della necessità di crescere la influenza italiana nel mondo, è utile non scoraggiare con doppie e triple imposizioni l'opera di quegli italiani che, dopo avere costituito aziende fortunate all'estero, conservano ancora affetto alla madrepatria e vi ritornano essi in vecchiaia o vi mandano i figli, pur serbando interessenze e proprietà nei luoghi dove fecero fortuna: l'Italia ha bisogno di emigranti scelti, i quali esercitino imprese industriali, commerciali ed agricole all'estero e moltiplichino le correnti commerciali fra la madrepatria ed i nuclei italiani all'estero, onde occorre che i nostri concittadini i quali hanno saputo farsi onore altrove, siano incoraggiati a tornare in Italia; nè li incoraggeremmo se volessimo colpirli con imposta su tutto il loro reddito, anche su quello che in Italia non viene goduto. Su queste basi, ecco riassunte in un quadro, le regole accolte nel disegno di legge (art. 70):

| Appartenenza allo Stato | Luogo di residenza della persona | Luogo di produzione del reddito | Luogo di godimento del reddito | Il reddito è soggetto all'imposta complementare? |
|---|---|---|---|---|
| I - Cittadino . . . | Regno | Regno | Regno | *Sì* |
| II - Straniero . . . | id. | id. | id. | *Sì* |
| III - Cittadino . . . | Estero | Estero | Estero | *No* |
| IV - Straniero . . . | id. | id. | id. | *No* |
| V - Cittadino . . . | id. | Regno | id. | *Sì* |
| VI - Straniero . . . | id. | id. | id. | *No* |
| VII - Cittadino . . . | In tutto od in parte del Regno | Estero | In tutto od in parte nel Regno | *Sì*, per la parte goduta nel Regno; (su indizi) |
| VIII - Straniero . . . | id. | id. | id. | id. |

I cittadini residenti nelle colonie e quelli che risiedono all'estero per ragioni di ufficio sono parificati ai cittadini residenti nel Regno.

Gli otto casi sopra elencati non esauriscono tutte le combinazioni possibili nella pratica; ma paiono bastevoli a chiarire i criteri seguiti.

Vi sono alcuni casi, come quelli indicati sotto I, II, III e IV, che non richieggono spiegazioni particolareggiate: se il reddito prodotto e goduto nel Regno dal cittadino ivi residente (I) deve essere tutto colpito da imposta, ragion vuole che altrettanto accada per lo straniero che si trova nell'identica situazione (II). Se lo straniero, il quale risiede all'estero ed ivi produce e gode i suoi redditi (IV) deve essere esente, mancando qualsiasi titolo di imposizione, altrettanto deve farsi per il cittadino che si trova nella medesima situazione (III). A che gioverebbe del resto colpirlo *astrattamente* di imposta, quando l'imposta sarebbe inesigibile ed agirebbe solo come un ostacolo al rimpatrio degli emigrati arricchiti?

Qualche maggiore chiarimento occorre per i casi V e VI da un lato e VII ed VIII dall'altro. Il cittadino, il quale vive all'estero ed all'estero gode dei suoi redditi che sono

però prodotti in Italia (caso V) è colui che si vuol chiamare assenteista: manca, rispetto all'assenteista, la ragione del godimento del reddito in paese; ma rimangono i vincoli di appartenenza e di produzione del reddito: se egli fosse esentato dall'imposta complementare, i cittadini italiani sarebbero indotti ad uscire dalla patria per godere all'estero i propri redditi. La finanza italiana non potrà colpire l'assenteista per la parte dei redditi che egli produce e gode all'estero (rispetto a cui egli ha la figura dell'emigrante del caso III); ma non può esentare i redditi che egli ritrae dall'Italia e che a lui piace di consumare fuori. Almeno questa sembra, data la figura mista del contribuente la soluzione media più ragionevole.

La posizione dello straniero, il quale vive all'estero ed ivi gode i redditi prodotti in Italia (IV), si diversifica dalla precedente per ciò che mancano la cittadinanza, la residenza ed il godimento in Italia. Unica base di imposizione sarebbe la produzione del reddito in Italia. Ma questo titolo, se è sufficiente a spiegare la imposizione con la imposta *normale*, la quale ha riguardo oggettivamente ai redditi provenienti dalle cose esistenti in Italia — ed in questa sede lo straniero è colpito — non basta a spiegare

la imposizione con l'imposta *complementare*, la quale ha carattere personale e non può colpire le persone che non abbiano vincolo nè di sudditanza, nè di residenza, nè di godimento del reddito in Italia. Rispetto al cittadino assenteista si può immaginare la *fictio juris* di una residenza che egli dovrebbe avere idealmente in Italia; per lo straniero nessuna finzione di questo genere è possibile. In questo caso predominano quindi le ragioni di esclusione dall'imposta complementare.

Intermedia è la situazione del cittadino e dello straniero che dimorino per tutto o una parte dell'anno in Italia e che hanno redditi prodotti *all'estero* (casi VII e VIII). Se essi hanno redditi *prodotti in Italia*, si possono presumere rispetto ad essi la residenza completa ed il godimento in Italia; e per tal parte essi cadranno perciò nei casi I e II. Ma quanto alla parte del reddito prodotta all'estero, il colpirla intieramente, anche se essa non è importata e goduta nel Regno, equivarrebbe ad eliminare le attrattive che l'Italia ha per i cittadini emigrati ed arricchiti all'estero e per i forestieri doviziosi; mentre poi la imposizione sarebbe puramente astratta, senza possibilità certa di accertamento. Quindi sembra

ragionevole di affermare il *principio* della imposizione unicamente dalla parte del reddito prodotto all'estero che è goduta nel Regno; principio che in pratica si risolverà nella valutazione indiziaria disciplinata dall'articolo 81.

## Capitolo III.

### I redditi imponibili e l'accertamento per i titoli al portatore.

Già furono esposte sopra (Titolo I, capitolo I) le ragioni per le quali fu ritenuto opportuno fare una sola eccezione al principio di adoperare i medesimi criteri di valutazione dei redditi agli effetti della normale e della complementare: e la eccezione riguarda i terreni non bonificati; nè occorre ritornar sopra quel punto. Basti qui richiamare che, in virtù del combinato disposto degli articoli 15 e 73, il reddito soggetto all'imposta complementare risulta dalla somma dei redditi netti già assoggettati all'imposta normale, eccezione fatta per i terreni non bonificati, per i quali invece si farà luogo ad uno speciale accertamento sulla base del valore locativo corrente e con le medesime deduzioni ammesse dall'articolo 15 per la valutazione del reddito agli effetti della normale. Come già fu osservato, siccome l'imposta complementare comincia solo dai

redditi superiori a 1.200 lire, soltanto la minoranza dei proprietari dovrà dichiarare i valori locativi correnti.

Ai redditi accertati ai fini dell'imposta normale si dovranno però fare alcune aggiunte, sia per i redditi esenti dall'imposta normale, sia per quelli colpiti al nome di persone diverse dalla persona del percettore del reddito.

Rispetto ai redditi esenti, è chiaro che se esenti sono dall'imposta normale allo scopo di incoraggiare le nuove industrie o la costruzione delle case, le industrie o le costruzioni nuove sorte in tutta Italia o nel Mezzogiorno in virtù di leggi speciali regionali od a favore delle case popolari, e se queste esenzioni si volle fossero espressamente mantenute (articoli 12 e 14); non vi era tuttavia ragione di esentare in sede di complementare le persone le quali avessero effettivamente riscosso redditi da aziende esenti. Questa è la giustificazione dell'ultimo capoverso dell'articolo 73.

Altrettanto è chiaro che ai redditi già accertati al nome del percettore del reddito in sede di imposta normale debbono aggiungersi redditi che, nella sede medesima, erano accertati al nome di Provincie, Comuni, Società ed enti od associazioni di qualunque

specie: di qui il capoverso dell'articolo 69. Nè sono queste disposizioni che abbiano bisogno di essere ulteriormente illustrate.

Senonchè, mentre per la più parte dei redditi colpiti, in sede di normale, al nome di contribuenti diversi dal vero percettore del reddito, non vi è difficoltà di eseguire l'accertamento al nome di questi, in sede di complementare (così per gli stipendi e i salari, per gli interessi di creditori e correntisti), la sola e veramente grande difficoltà sorge per i titoli al portatore, i quali sono bensì facilissimamente perseguiti dalla normale fino all'ultimo centesimo, perchè essendo l'imposta proporzionale, la imposizione può farsi e si fa presso l'ente o società emittente: ma non sono altrettanto facilmente imponibili in sede di complementare.

E la difficoltà si concreta nel quesito: come conoscere e raggiungere l'anonimo possessore del titolo ?

Varî sistemi furono proposti e taluni attuati: e primo, e radicale, l'obbligo di rendere tutti i titoli *nominativi*, abolendo il titolo al portatore.

Secondo i sostenitori di questo sistema, la nominatività obbligatoria, oltre a produrre vantaggi diversi di indole economica, avrebbe per risultato di rendere impossi-

bile l'occultazione del reddito, questo potendo sempre essere accertato al nome del titolare del titolo.

Non è il caso di discutere qui il problema della nominatività obbligatoria dei titoli da punti di vista diversi da quello fiscale; ma non si può a meno di constatare che, per essere efficace e perequata anche dal punto di vista fiscale, la nominatività dovrebbe essere obbligatoriamente imposta a tutti i titoli, di Stato o commerciali, a tutte le azioni, obbligazioni e cartelle di credito fondiario ed anche a tutti i libretti di deposito a risparmio. La nominatività obbligatoria per una sola specie di titoli, come ad esempio le azioni, risolverebbe il problema per la parte minore del reddito dei contribuenti, e creerebbe un regime di privilegio per tutte le altre specie di titoli, verso cui il capitale avrebbe la tendenza ad affluire, abbandonando l'investimento sotto forma di azioni, con nocumento dell'industria e con contrazione in ultimo della materia imponibile.

Ma se la nominatività deve, da questo punto di vista, essere obbligatoria per tutte le specie di titoli, le obbiezioni di indole economica, già formidabili per le sole azioni, diventano, se non insuperabili, certo gravissime: pericolo di allontanare il capitale

da quelle imprese, organizzate in società per azioni, le quali è di convenienza massima per l'erario vedere moltiplicate e rafforzate; ostacolo alla facilità delle contrattazioni; danno recato al credito dello Stato, delle Provincie, dei Comuni, degli Istituti fondiarii, e rialzo conseguente del tasso dell'interesse a carico di questi enti. Non si andrebbe forse impunemente contro ad una consuetudine ormai radicata nel pubblico risparmiatore, senza aumentare la quota di rischio che sempre è compresa nel tasso corrente dell'interesse e senza accrescere perciò il costo del capitale per gli enti debitori e per le imprese industriali e commerciali.

Ma sarebbe lecito passare sopra a tutte queste obbiezioni d'indole economica, se davvero la nominatività obbligatoria fosse un rimedio *efficace* per evitare le frodi fiscali e fosse l'*unico* rimedio possibile contro di esse: ma in realtà è un rimedio mediocremente efficace, di gran lunga meno efficace di quanto immaginano i suoi difensori; e può essere sostituito da qualche provvedimento di altro genere.

Vi sono innanzi tutto tipi di titoli nominativi in cui la identità fra intestatario del titolo e proprietario di esso non esiste se non per eccezione; e sono tutti i titoli

nominativi di tipo nord-americano, per il trasferimento dei quali basta la girata apposta a tergo del titolo: il titolo munito a tergo della firma del primo intestatario circola così indefinitamente da persona a persona senza che nulla si conosca intorno al vero suo proprietario: basterebbe, in tal caso, inscrivere sul titolo il nome di un nullatenente o di persona provvista di reddito minimo perchè legalmente possa essere frodata l'imposta complementare, la quale è e non può non essere personale e progressiva: il titolo appartiene di fatto a Tizio, milionario, che dovrebbe pagare il 10 per cento; ma è intestato a Caio, esente o debitore solo dell'1 per cento: quale rimedio vi è contro tal frode e quale differenza vi è fra un titolo nominativo di tal fatta ed un titolo al portatore?

Si eccepisce che il titolo nominativo dovrebbe non essere trasferibile per girata, ma solo per atto pubblico e con iscrizione del trasferimento sui libri dell'ente emittente: ciò diminuerebbe alquanto le frodi, non le farebbe cessare: rimarrebbe infatti sempre vivo l'interesse del proprietario vero del titolo a far intestare il titolo al nome di altra persona, non soggetta alla complementare o soggetta in misura minore

alla sua. In Inghilterra, ad esempio, per ragioni diverse da quelle tributarie è pratica corrente il far intestare i titoli al nome di enti bancari, i quali rilasciano ricevute ai veri possessori; enti che non sono nè possono essere soggetti all'imposta complementare. È noto del resto che, anche in Italia, i beni fondiari rustici ed urbani, che parrebbero i meno atti ad essere posseduti da persone diverse da coloro che ne figurano i proprietari, rimangono per anni in proprietà di intermediari, i quali, muniti di compromessi privati di vendita, ne fanno negozio pagando la tassa di registro sul trapasso dal primo al definitivo possessore, con frode di tutte le tasse che si sarebbero dovute pagare su tutti i trasferimenti intermedi. È probabile ed anzi certo che, decretata la nominatività obbligatoria dei titoli, ove il premio alla frode fiscale fosse cospicuo, sorgerebbe e fiorirebbe tutta una organizzazione di intestazioni fittizie e di compromessi di vendita, per cui la proprietà apparente dei titoli verrrebbe fissata al nome di persone esenti dall'imposta complementare e soggette alle aliquote minime di essa; pagherebbero le aliquote dovute i capitalisti minimi e medi, diffidenti ed incapaci di scoprire le astuzie atte a violare

la legge; e sfuggirebbero di tra le sue maglie i grossi capitalisti, quelli appunto a cui si spera di applicare le aliquote massime: la finanza così non raggiungerebbe il suo fine e l'economia sarebbe turbata.

La difficoltà di raggiungere con il mezzo draconiano della nominatività obbligatoria di tutti i titoli il fine della imposizione totale, ha indotto taluni a manifestarsi propensi ad un sistema di imposta *surrogatoria* della complementare. Si tenderebbe cioè ad adattare l'imposta alla natura del reddito, piuttostochè costringerlo violentemente ad assumere una natura non adatta economicamente e voluta solo dallo scopo tributario. Si faccia — tale il metodo suggerito — il conto di quanto in media, tenuto calcolo della distribuzione dei titoli mobiliari fra le varie categorie di contribuenti, frutterebbe una imposta complementare graduata dall'1 al 25 per cento, ove tutti pagassero esattamente il dovuto; e si constati, data la molto maggior frequenza ed il maggior peso complessivo delle piccole in confronto alle grandi fortune, che, ad esempio, il gettito medio dell'imposta sarebbe il 5 per cento del reddito dei titoli nel loro complesso: lo Stato nulla perderebbe se, dichiarando espressamente esenti i titoli al por-

tatore dalla imposta complementare, li assoggettasse ad una *surrogatoria* da pagarsi dagli enti e società emittenti, salvo rivalsa sui possessori dei titoli: l'esazione sarebbe sicurissima; ed *in massa* i contribuenti pagherebbero nulla più del dovuto.

Ma questo sistema è suscettibile di qualche fondata obbiezione. Sarebbe innanzi tutto difficile, anzi praticamente impossibile conoscere la distribuzione sociale delle varie specie di titoli, e quindi calcolare esattamente l'aliquota *media* corrispondente al peso ponderato dell'imposta progressiva sulle varie categorie di contribuenti: una aliquota del 5 per cento della surrogatoria sarebbe troppo elevata per le cartelle di credito fondiario, che sono diffuse nel medio ceto e tra piccoli risparmiatori, i quali o non dovrebbero pagare affatto l'imposta complementare o la dovrebbero pagare con un'aliquota dell'1 o del 2 per cento: mentre invece la stessa aliquota del 5 per cento sarebbe insufficiente per talune specie di azioni industriali, possedute prevalentemente da grossi finanzieri, i quali dovrebbero essere colpiti col 10 o 15 o più per cento.

Si potrà dire che l'obiezione non avrebbe per se stessa una grandissima portata pratica; poichè già vedemmo come, anche col

sistema della nominatività obbligatoria, i redditi tenderebbero a concentrarsi, per vie traverse, nei gradi infimi e medi. Ma l'euritmia di una imposta *progressiva* rimane pur sempre rotta dalla esistenza di una categoria di redditi soggetti invece ad una surrogatoria *proporzionale*. Perchè questa e non anche le altre categorie? E come dovrà comportarsi la finanza quando risulti in modo certo (veggasi l'art. 81) che il contribuente possiede un dato reddito e che questo non proviene da altre fonti note, sicchè si debba concludere che esso proviene da titoli al portatore? Il contribuente non avrà diritto di reclamare l'esenzione dalla complementare, affermando che egli possiede soltanto titoli al portatore, esenti legalmente dall'imposta stessa? E se l'esenzione è reclamata dal vero possessore di titoli al portatore, non potrà essere chiesta altresì da chi non li possiede? Ad evitare ciò, non sarà d'uopo chiedere al contribuente la prova del possesso dei titoli per concedergli l'esenzione dalla complementare, che lo graverebbe per ragioni indiziarie?

Tutto ben considerato, adunque il metodo della imposta surrogatoria pura e semplice non soddisfa. Tuttavia nel concetto di essa è insito un germe fecondo, che importava

non lasciare cadere in terreno sterile: e in questo disegno di legge si è creduto appunto di potere indicare una soluzione soddisfacente del difficile problema seguendo in parte il concetto ora segnalato, ma inquadrandolo nel sistema generale della imposta complementare progressiva. A spiegare come si sia giunti alla soluzione proposta, giova discorrere brevemente di una terza corrente, la quale in Italia ed all'estero trovò molti fautori. La soluzione proposta nel disegno di legge è invero la risultante di questa terza soluzione combinata con quella dell'imposta surrogatoria.

Questa terza corrente vorrebbe che i possessori di titoli al portatore siano obbligati a presentare alla cassa, incaricata di pagare le cedole degli interessi e dividendi, insieme con queste anche il titolo, ed a sottoscrivere, in presenza dei tesorieri o contabili, una dichiarazione giurata attestante che i titoli presentati sono di loro proprietà: le casse dello Stato, delle Provincie, dei Comuni, degli enti morali e delle società emittenti trasmetteranno le dichiarazioni all'ufficio finanziario delle imposte, il quale provvederà a tener conto del reddito così accertato a carico dei rispettivi percettori, sommandolo con tutti gli altri redditi di essi e tassandolo

con l'aliquota propria del reddito complessivo. Tale metodo è più semplice di quello della nominatività obbligatoria; comporta suppergiù le stesse alee di frode, inquantochè chi è intento ad eludere il fisco, non avrà maggiori difficoltà a far presentare da qualche prestanome una falsa dichiarazione giurata che a produrre una falsa intestazione; è preferibile, dal lato economico, alla nominatività obbligatoria, perchè lascia sussistere il titolo al portatore e richiede soltanto l'*affidavit*. Tuttavia è ancora metodo non scevro di inutili formalità per il portatore del titolo: necessità di recare con sè il titolo ad ogni esazione di cedole; necessità di affidarlo ad intermediari, se non se ne può curare direttamente l'esazione; obbligo di dichiarazioni giurate rese in presenza di pubblici funzionari: tutto ciò non è fatto per crescere la popolarità del titolo mobiliare, che invece la finanza ha interesse a diffondere in quanto rappresenta destinazione produttiva del risparmio.

La soluzione adottata nel nostro disegno è invece la seguente: assoggettare le cedole alla ritenuta *seconda l'aliquota massima* in tutti i casi nei quali il presentatore non abbia *preventivamente* eseguita la denuncia del reddito relativo all'ufficio finanziario (art. 88, 89 e 90),

Se il possessore del titolo non vuole fare nessuna dichiarazione e non vuol far sapere a nessuno che egli possiede ricchezze mobiliari, è libero di raggiungere questo suo scopo, ma sobbarcandosi alla aliquota massima; perchè la cassa pagatrice gli versa l'ammontare della cedola, senza nessuna inquisizione o difficoltà, ma con la trattenuta del 25 per cento: invece di lire 10 egli riscuote sole lire 7,50; ma ha salvo il segreto.

Crede egli che il vantaggio del segreto è pagato troppo caro? Egli stesso allora si farà parte diligente e denuncierà il dividendo od interesse, a cui ha diritto, all'ufficio erariale delle imposte, il quale gli rilascierà una dichiarazione dell'avvenuta denuncia: il possessore del titolo presenterà le cedole, accompagnate dalla dichiarazione erariale, ed in tal caso avrà il diritto di riscuotere *integralmente* l'ammontare della cedola, ad esempio, in lire 10.

La denuncia all'ufficio erariale delle imposte può farsi *in qualunque momento;* e quindi il portatore del titolo attenderà quando l'assemblea generale degli azionisti abbia deliberato l'ammontare esatto del dividendo: nei giorni correnti fra la deliberazione del dividendo e l'inizio del suo pagamento, egli ha tempo di fare la de-

nuncia e di ritirare dall'ufficio erariale la ricevuta della fatta dichiarazione: munito di essa si presenta alla cassa incaricata di pagare il dividendo e lo riscuote nella sua interezza.

Siccome poi per un principio generale l'imposta complementare colpisce sempre i redditi prodotti e goduti nell'anno antecedente a quello della dichiarazione (art. 72), così il possessore del titolo mobiliare farà nel 1920 la denuncia dei dividendi prodottisi nel 1919, dichiarati e ripartiti nel 1920, e su tal base sarà colpito nel 1921; ottenendosi così l'effetto di colpire sempre solo redditi realmente percepiti. Se nel 1920 il titolo non ha dato dividendo, il possessore non farà la denuncia: e nel 1921 non sarà più colpito. Se dopo di aver fatta la denuncia per qualche anno, cessa di farla, ove il titolo frutti reddito, la mancata rinnovazione della denuncia equivale a dichiarazione di avere alienato il titolo: e vedremo più in là gli effetti, assai importanti, di questa presunzione di alienazione.

Il congegno non si presta a frodi maggiori di quelle possibili in qualunque altro sistema, ed è invece preferibile agli altri sistemi, in quanto lascia libera la scelta al contribuente fra la denuncia od il se-

greto; garantisce pienamente la finanza anche in questo caso; fa pagare il contribuente solo sul reddito effettivamente incassato; non richiede presentazione del titolo, bastando accompagnare la cedola, presentata all'incasso, colla ricevuta della avvenuta dichiarazione; non impedisce la libera negoziazione del titolo, perchè l'acquisitore che lo compra è sempre in tempo, ove la cedola del dividendo od interesse non sia ancora stata staccata ed ove il venditore non gli consegni la ricevuta dell'avvenuta dichiarazione, a fare questa per conto suo; evita infine di applicare due metodi diversi ai titoli nominativi ed a quelli al portatore, perchè anche per i primi varrà il medesimo sistema della denuncia, salvo pagamento del 25 per cento per trattenuta.

Naturalmente l'Amministrazione finanziaria accorderà alle società ed agli enti pagatori il discarico dell'imposta corrispondente ai dividendi ed interessi, per i quali risulti dimostrata l'avvenuta denunzia dei titoli da parte dei rispettivi detentori: le società od enti dovranno cioè pagare l'imposta al 25 per cento soltanto su quelle cedole per cui i detentori non abbiano presentato la ricevuta di denuncia; imposta che le società od enti avranno ritenuta.

Come si sarebbe dovuto fare con gli altri metodi, così anche per quello adottato si dovette disciplinare (articoli 89 e 90) il trattamento degli enti e persone esenti dall'imposta complementare:

*a*) Esenti sono i corpi morali, le società e gli altri enti, come fu spiegato sopra: se alcuno di questi enti possiede titoli mobiliari e ne ricava reddito, su di esso non deve pagare imposta per la stessa ragione per cui non deve pagarla sugli altri suoi redditi: pagheranno l'imposta gli azionisti od obbligazionisti od impiegati suoi, a cui la società ripartirà dividendi, interessi o stipendi col provento dei titoli di proprietà: se altrimenti si facesse, nascerebbero duplici e triplici imposizioni. Però allo scopo di poter godere l'esenzione, gli enti debbono sottoscrivere una dichiarazione giurata, a firma di legale rappresentante e del ragioniere o contabile, attestante che i titoli sono di spettanza dell'ente stesso e non tenuti semplicemente in deposito, pegno o ad altro titolo che non importi trasferimento di proprietà. Ad evitare possibili frodi, si suppone sempre tuttavia che la proprietà del titolo a riporto sia del prenditore a riporto; il quale ha perciò l'obbligo del pagamento dell'imposta, salvo rivalsa, amenochè il datore dei titoli a ri-

porto non dimostri di avere ottemperato all'obbligo della denuncia di cui all'articolo 88: in ogni caso il datore dei titoli a riporto ha il diritto di dedurre dal suo reddito l'interesse passivo corrisposto a favore del prenditore dei titoli stessi.

*b*) Esenti sono gli stranieri residenti all'estero per i redditi prodotti in Italia e goduti all'estero (art. 70): anche di ciò si sono date le ragioni; ed in relazione al principio adottato fa d'uopo concedere il diritto di riscuotere integralmente le cedole dei suoi dividendi ed interessi: il che si fa, imponendo l'obbligo dell'*affidavit* presso un consolato italiano (art. 90). Può sembrare che con ciò si apra una via a possibili frodi: non però superiore a quella che si aprirebbe nel caso della nominatività obbligatoria, in cui farebbe ugualmente d'uopo esentare lo straniero residente all'estero: ed è convinzione di persone sperimentate che nessuna banca estera avente una situazione morale da salvaguardare si presti oggi o si presterà in avvenire a fare una dichiarazione giurata di proprietà di titoli non suoi: per una piccola provvigione non si corre il rischio di perdere l'onorabilità o di subire rappresaglie da parte dei Governi frodati: sta di fatto del resto che ora frodi di questo genere a danno di Stati stranieri

avvengono solo colla complicità di banchieri d'infimo ordine, a cui ben difficilmente i capitalisti affidano i titoli propri: il successo del Governo nostro nell'impedire, con l'*affidavit* e la presentazione *del titolo*, l'invio delle cedole della rendita 3 e mezzo per cento all'estero per il pagamento in oro, è àrra che la frode all'imposta compiuta in questa forma si manterrà entro limiti assolutamente trascurabili.

## Capitolo IV.

### Il trattamento dei titoli del debito pubblico.

Il regime ora descritto della imposizione dei redditi mobiliari si deve estendere anche ai titoli del debito pubblico? Il problema si presenta dal punto di vista del diritto vigente e da quello della convenienza dello Stato.

Secondo il diritto vigente, oramai la più gran parte dei titoli emessi dallo Stato reca la clausola di esenzione da qualunque imposta presente e futura: la clausola significa che lo Stato non può colpire con imposta nè il capitale nè l'interesse del titolo e deve pagare integro, senza alcuna detrazione, l'interesse annuo al portatore, e rimborsare integralmente, alla cifra nominale, il capitale, quando sia giunta la scadenza.

Questa è sacra promessa, fatta ai risparmiatori nell'ora del bisogno; e va mantenuta fermamente. Perciò all'articolo 91 si dice: « Nessuna ritenuta viene esercitata, in conto della imposta complementare, sugli

interessi corrisposti sui titoli d'ogni specie emessi dallo Stato ». L'erario dovrà continuare a pagare ai possessori tanto dei titoli nominativi che dei titoli al portatore l'interesse netto al 3,50 od al 5 per cento o qualunque altro interesse pattuito, senza alcuna detrazione: e poichè nel regime proposto nel disegno di legge il detentore non ha l'*obbligo*, ma solo la *facoltà* di far denuncia dei titoli da lui posseduti ed ha, in generale, interesse a servirsi di tale facoltà allo scopo di evitare la trattenuta dell'aliquota massima del 25 per cento, risulta implicitamente che, nel caso dei titoli di Stato, il portatore non avrà interesse a giovarsi della facoltà spettantegli, perchè, a norma dell'articolo 91, egli non corre, pur non facendo la denuncia, alcun pericolo di trattenuta.

Notisi che l'articolo 91 dice « sui titoli *d'ogni specie* emessi dallo Stato »; cosicchè alla trattenuta si rinuncia anche per i titoli non muniti della clausola dell'esenzione da ogni imposta presente e futura. Poichè i titoli non muniti della clausola di esenzione sono pochi, parve nell'interesse del pubblico credito conveniente assimilarli a quelli esenti: la imposizione di essi avrebbe invero fatalmente gettato un'ombra sugli altri, ne avrebbe depresso i corsi ed allontanato il mo-

mento delle *libere conversioni*, da cui massimamente e soltanto il tesoro italiano può sperare ristoro in avvenire. Ma, perchè questo istante auspicato giunga, è necessario che lo Stato eviti anche ogni lontano sospetto di voler riprendere con l'imposta parte di ciò che ha promesso di pagare come debitore. La stessa regola fu seguìta in Italia dal 1908 in poi; poichè i titoli di Stato, che erano passibili di imposta di ricchezza mobile e la pagavano all'aliquota generale del 20 per cento, non furono gravati coi 2 centesimi del terremoto e neppure dopo coll'addizionale del 5 per cento, col decimo nuovo di guerra e col tributo straordinario dei 2 centesimi di guerra: parve e fu saggio consiglio non aggravar la mano sui vecchi creditori dello Stato nel momento in cui si faceva appello al pubblico risparmio. Finita la guerra è scemato ma non cessato il bisogno di ricorrere al credito; ed è più sentita la necessità di tenere alto il credito per facilitare le *libere* conversioni, per il giorno in cui lo Stato avrà diritto di compierle.

Se questa è la politica che si ritiene doveroso osservare di fronte ai portatori dei titoli di debito pubblico, ne consegue forse che il contribuente abbia diritto di chiedere la esenzione totale o parziale dall'imposta

complementare quando dimostri che il suo reddito deriva in tutto od in parte da titoli di debito pubblico? La illazione sarebbe eccessiva ed urtante contro il senso comune di giustizia tributaria. Lo Stato si astiene da qualsiasi ritenuta ed inquisizione; ma non può chiudere gli occhi dinanzi al fatto che un cittadino conduce vita di un certo tenore, occupi un quartiere per cui paga fitto, mantenga la sua famiglia, abbia persone di servizio, e magari vetture, ville, ecc.; e l'articolo 81 ha appunto per iscopo di rendere possibile l'accertamento *indiziario* del reddito inerente all'agiatezza nel caso in cui manchino elementi per la valutazione analitica del reddito stesso. Sia che il contribuente tragga reddito dal possesso di titoli di Stato, o da professioni, intermediazioni e commerci non conosciuti dalla finanza, questa constata il fatto *esteriore* e lo apprezza agli effetti tributari.

Colpendo il contribuente sugli indici esteriori di ricchezza, lo Stato non viola la fatta promessa di non imporre i titoli di debito pubblico; esso non fa se non trattarlo alla stregua di tutti i contribuenti, *le cui fonti di reddito non siano note.*

A meglio dimostrare come non vi sia nessun rapporto logico fra la imposizione

*indiziaria* del reddito *complessivo* spettante alla *persona* del contribuente e la promessa di non colpire il reddito del *titolo* di debito pubblico, valga ancora una osservazione. Il risparmiatore, il quale ha fatto acquisto di 10.000, di 100.000 o di 1.000.000 di lire di titoli di Stato e ne ricava un reddito di 500, 5.000 o 50.000 lire può anche non spendere questo suo reddito: egli possiede altri redditi, personali o di capitale, e vive modestamente e risparmia in tutto od in parte il frutto dei titoli da lui posseduti: gli indizi esteriori in tal caso non segnalano affatto alla finanza il reddito che egli ha, ma che non spende; ed allora egli non può essere colpito sul reddito dei titoli di Stato, nè direttamente, poichè non è obbligato alla denuncia, nè indirettamente, perchè gli indizi non portano traccia dei suoi risparmi.

Il portatore dei titoli di Stato sarà dunque colpito, attraverso agli indizi, solo in quanto *spenda* il suo reddito, e ne faccia sfoggio, dimostrando a tutti la propria capacità contributiva: se egli è economo ed assestato, se non dissipa tutto il suo reddito, legalmente e giustamente non paga tributo. Ecco perciò che, volendo osservare, come era suo dovere, la fatta promessa di immu-

nità ai titoli di Stato, il legislatore viene nel tempo stesso a conseguire un fine economico e sociale di notevole pregio, come è quello di promuovere il risparmio e la formazione di nuovi capitali.

## Capitolo V.

### Il metodo della imposizione indiziaria.

La difficoltà di accertare il reddito complessivo del contribuente è sempre stata ritenuta giustamente grande da tutti i legislatori; talchè taluno dei disegni di legge presentati in passato (cfr. sopra nel capitolo primo della *introduzione* la esposizione del disegno di legge Sonnino del 1894) andava sino al punto di abbandonare ogni accertamento *diretto* del reddito, attenendosi all'accertamento *indiziario* mediante coefficienti applicati ai valori locativi dei quartieri abitati dal contribuente, al valore del mobilio, ai domestici, ai cavalli e alle carozze, alle vetture automobili.

Ed in verità, se l'imposta sul reddito complessivo e globale dovesse essere una cosa a sè, non innestata su di un sistema di imposta normale sui redditi, questo sarebbe probabilmente il miglior partito, il meno soggetto ad errori ed a sperequazioni: una valutazione del reddito su indizi certi,

oggettivi, non occultabili, può, se eseguita da organi adeguati, essere assai migliore di una valutazione diretta, fatta in blocco su elementi precostituiti, e quindi soggetta a tante cause di fallanze e di disuguaglianze.

È nostra opinione però che, in conseguenza del metodo proposto nel disegno di legge, la valutazione diretta del reddito sia destinata a funzionare discretamente bene fino dal principio ed a perfezionarsi col tempo sempre più. Sostituiti, agli effetti della complementare, i valori locativi netti ai vecchi estimi dei terreni, attendendo, con regolari revisioni, alle variazioni dei fitti dei fabbricati, dato modo alla finanza di conoscere meglio, con la visione dei libri per tutti i contribuenti, i redditi industriali e commerciali, escogitato un sistema pratico e abbastanza efficace per perseguire i titoli mobiliari, modificati, sovratutto, come si dirà poi, gli organi d'accertamento ed i collegi giudicanti, l'accertamento diretto darà risultati buoni e tali da rappresentare un beneficio sicuro per l'Erario.

Errerebbe però chi ritenesse di potere, pure con un sistema perfezionato, raggiungere l'esattezza nel campo dell'accertamento diretto. Vi sono redditi che sempre all'accertamento diretto furono e saranno refrattari:

1° i redditi, a cui il legislatore promise esenzione da qualunque imposta: è il caso veduto sopra (capitolo quinto);

2° i redditi provenienti da titoli esteri o da investimenti di capitali fatti all'estero: chi non voglia pascersi di illusioni, non può sperare che sempre ed in ogni caso i contribuenti denuncino integralmente i redditi realizzati al di fuori del territorio italiano;

3° i redditi dei titoli mobiliari italiani, non nel loro ammontare assoluto, chè questo si conoscerà alla perfezione, ma nella attribuzione di proprietà: non si potrà evitare con nessun sistema — come a suo luogo si è veduto — anche di nominatività obbligatoria o di dichiarazione giurata, che il reddito di Tizio, soggetto alla aliquota del 10 o del 15 per cento, venga attribuito a Caio, soggetto a quella dall'1 al 5 per cento;

4° i redditi dei professionisti e di altri lavoratori liberi: per questi non varrebbe imporre l'obbligo di tener libri o registri degli incassi e delle spese; è intuitivo.

Giuocoforza è dunque, per questi ed altrettali redditi occultabili, corroborare l'accertamento diretto con quello indiziario. I cittadini esenti da imposizione sui loro redditi e tutti quelli invincibilmente frodolenti devono pure, dopo averlo guadagnato,

*spendere*, almeno in parte, il proprio reddito: ed è appunto nel momento della spesa che la finanza cerca di ricostruire il reddito, fondandosi su indizi; perchè il reddito stesso, se non sia risparmiato, non può essere inferiore a quello che risulta dando un certo valore ad alcuni principali e caratteristici elementi della spesa famigliare o personale.

Gli indici naturalmente debbono scegliersi fra quelli che siano il sintomo di una certa agiatezza; e quindi l'articolo 81 novera tra di essi il valore locativo delle case e ville abitate dal contribuente, il valore di assicurazione del mobilio, il numero dei domestici, delle vetture e dei cavalli, il godimento dei palchi nei teatri. Inutile avvertire che anche il valore locativo della casa dovrà essere assunto solo quando sia « indice di agiatezza » e dovrà perciò essere escluso quando risponda al minimo indispensabile per il ricovero della famiglia.

Un problema si presenta rispetto alla valutazione indiziaria della spesa: con quale metodo fissare i coefficienti di trasformazione degli indici nel corrispondente reddito presunto? Dato per esempio il valore locativo dell'appartamento occupato dal contribuente; per quale coefficiente si dovrà esso moltiplicare per ottenere il reddito?

Se si suppone che i cittadini spendano in media un quinto del proprio reddito nel fitto di casa, converrà moltiplicare per 5; se si ritiene che essi spendano un quarto od un sesto bisognerà usare il moltiplicatore 4 o 6. Sarebbe agevole qui dare un riassunto delle pregevoli indagini condotte da studiosi italiani e stranieri, su questo punto; ma anche poco fruttuoso: poichè la conclusione sarebbe che la percentuale del reddito destinata al fitto varia molto a seconda dell'ammontare del reddito (costante e talvolta crescente sino ad un certo livello di redditi medi e poi decrescente), a seconda della residenza in città od in campagna, a seconda del livello dei fitti, del tenore di vita, del numero dei componenti la famiglia, dell'età dei figli, ecc., ecc. E lo stesso si può, più o meno, ripetere per tutti gli altri indici del reddito. Fissare in un testo legislativo, in modo permanente, i coefficienti di moltiplicazione per tutti gli indici del reddito od anche per i principali di essi, sarebbe fonte di errori e di disuguaglianze nella ripartizione dell'imposta: trattasi di materia troppo variabile perchè possa essere codificata dal legislatore senza danno; nè, per quanto esistano studi statistici pregevoli in argomento, questi sono bastevoli a che il legislatore possa sulla loro

tenue base dettare una norma generale di così grande portata per i contribuenti.

Sicchè parve miglior consiglio attendere dalla applicazione della legge medesima i dati per poter apprezzare convenientemente gli indici del reddito. L'articolo 82 prescrive infatti che, trascorsi i primi tre anni dalla applicazione della legge, il Governo determinerà con decreti reali, sulla proposta delle Commissioni provinciali e della Commissione centrale delle imposte, i criterii di massima per la valutazione indiziaria del reddito. Saranno dunque le magistrature tributarie che, sulla base della esperienza variabile da regione a regione, proporranno quali siano i criterii da adottarsi; e la Commissione centrale veglierà affinchè non sorgano sperequazioni da regione a regione, così come già fa la Commissione censuaria centrale per gli estimi dei terreni. Siccome poi l'apprezzamento degli indizi può variare di tempo in tempo, lo stesso articolo prescrive che ogni cinque anni si debba procedere alla revisione dei criteri di massima, i quali, si intende, non dovranno essere rigidi e assoluti, ma offerti alla amministrazione ed ai collegi giudicanti perchè ne facciano la pratica applicazione luogo per luogo, caso per caso.

Con la valutazione indiziaria si conosce il reddito *netto* del cittadino, ossia il reddito depurato già dalle spese di imposte, oneri ed interessi passivi: perciò il contribuente avrà diritto a detrarre dal reddito calcolato *indiziariamente* soltanto le somme che l'articolo 80 concede di dedurre in ragione dei carichi di famiglia; il che è ragionevole: è però corretto che al contribuente, il quale chiegga detrazioni ossia benefici tributari, sia fatto obbligo (secondo capoverso dello stesso articolo 81) di presentare una speciale dichiarazione attestante che il suo reddito effettivo non è superiore a quello che risulta dalla valutazione fatta con procedimento indiziario.

## Capitolo VI.

### Il sistema delle detrazioni e degli sgravi.

#### § 1. Le detrazioni a titolo di passivita'.

Ed ora passiamo a discorrere delle « detrazioni » a cui per incidenza già si è fatto accenno. Esse si distinguono in due grandi categorie: di cui l'una si può dire delle *detrazioni a titolo di passività* (regolate dagli art. 74 e 75) e l'altra delle *detrazioni a titolo di carichi famigliari* (regolate dall'art. 80)

Le detrazioni a titolo di passività sono dovute al contribuente poichè il reddito soggetto all'imposta complementare deve essere quello che veramente è disponibile per provvedere alle spese di famiglia; e depurato quindi da tutto ciò che è spesa di produzione, imposte, tasse, interessi passivi. In parte di queste spese e passività già si tiene conto, per la determinazione del reddito soggetto alla imposta normale; e così, ad esempio, si deducono le spese di produzione in tutte le categorie e gli interessi passivi nelle categorie $A_1$, $B$ e $C$; sicchè il

reddito viene già assunto al netto da esse per l'imposta complementare. Ma già vedemmo come nelle categroie $A_2$, ed $A_3$, la detrazione degli interessi passivi sia ammessa, secondo le nostre proposte, solo per i terreni bonificati; ed inoltre la complementare colpirà redditi — provenienti da fonti straniere — non assoggettati alla normale. Fa d'uopo perciò fornire un elenco di tutte le detrazioni, le quali debbono farsi per ottenere il reddito netto, in quanto tali deduzioni già non abbiano avuto luogo.

1° Innanzi tutto le spese e perdite occorse nell'anno per la produzione dei singoli redditi. La detrazione delle spese o perdite si dovrà fare, importa notarlo, *dal complesso dei redditi del contribuente* : perchè mentre la compensazione fra redditi e perdite parve prematura fra le diverse categorie della imposta normale, è doverosa nella complementare, la quale vuole colpire il vero reddito disponibile del contribuente.

2° Le imposte e tasse d'ogni specie sono anch'esse una sottrazione al reddito disponibile e devono essere dedotte. Nè si può fare distinzione fra imposta ed imposta, fra tassa e tassa. Già ai fini della normale, si è creduto di ampliare la interpretazione restrittiva data, agli effetti della vigente

imposta di ricchezza mobile, la quale ammette solo la detrazione delle imposte gravanti sulla produzione del reddito; poichè si è chiarito (art. 18) come siano deducibili le imposte e tasse gravanti non solo sulla produzione dei redditi, ma anche quelle gravanti sul capitale impiegato nella impresa industriale: il che è logico, non potendosi distinguere fra gravami sul reddito e gravami sul capitale, quando si rifletta che reddito e capitale sono la medesima cosa, guardata sotto diverse visuali: e tanto più pertanto la detrazione deve ammettersi in questa sede. Naturalmente saranno detraibili l'imposta complementare e l'imposta patrimoniale, in omaggio al principio già dimostrato che ogni imposta deve colpire il reddito al lordo di sè stessa.

3° Nessuna dubbiezza vi può essere rispetto alla detrazione delle annualità passive d'ogni specie che siano a carico del contribuente. Non occorre più cioè, come per le categorie *A* e *B* della normale, che l'annualità passiva od interesse passivo aggravi *il reddito* (articolo 19): la imposta complementare avendo carattere dichiaratamente personale, basta che l'interesse passivo venga a sminuire il reddito complessivo disponibile per il contribuente: nè la finanza può

dalla detrazione subire danno, perchè essa è condizionata all'accertamento dell'importo dell'annualità passiva come reddito a carico del percipiente. Non sono però comprese nelle annualità passive deducibili le quote di ammortamento che i debitori talora pagano — ad esempio, nei mutui contratti con gli istituti di credito fondiario — congiuntamente con gli interessi e che vanno a ridurre l'importo capitale del debito: e ciò per l'ovvio riflesso che pagamento di una quota di ammortamento non è diminuzione del reddito, bensì destinazione del reddito stesso ad incremento del patrimonio: si è fatta la sola eccezione di consentire anche delle quote di ammortamento allorchè si tratti di debiti contratti per l'acquisto ed il miglioramento di un fondo, purchè l'annualità, comprensiva di interesse e di quota di ammortamento, non ecceda l'importo di lire 500 in complesso (art. 75): ciò allo scopo di giovare alla diffusione della piccola proprietà.

4° Viene ultima una categoria di detrazioni, le quali si possono dire *passività prospettive*. La legislazione vigente in tema di imposta di ricchezza mobile colpisce gli stipendi degli impiegati di Stato al netto della ritenuta del tesoro per le pensioni; non cioè lo stipendio di 100 lire è colpito; ma

le 100 lire *meno* la ritenuta di 1 a 6 lire che il tesoro fa in conto della futura pensione: concetto perfettamente logico, perchè il reddito disponibile *oggi* per il contribuente non è quello di 100 lire, ma l'altro di 99 a 94 lire, e perchè quando l'impiegato, divenuto pensionato, riscuoterà la pensione, sarà sull'ammontare di questa colpito; mentre colpirlo prima sulla ritenuta e poi sulla pensione sarebbe una manifesta doppia imposizione. Siffatto concetto proponiamo di applicare a tutti i casi analoghi in sede di imposta complementare; di cui il principale è quello del contribuente che paghi premi per una assicurazione sulla vita stipulata a favore proprio e di quei componenti la sua famiglia al mantenimento dei quali egli sia obbligato per legge. Questa detrazione, che nella storia degli istituti finanziari è conosciuta sotto il titolo di *detrazione Gladstone*, dal nome dell'illustre statista che l'introdusse in Inghilterra, e che ha trovato largo accoglimento in quasi tutte le legislazioni straniere di imposta sul reddito ed anche in taluni progetti italiani (Sonnino-Arlotta, del 1910, articolo 28), si inspira al presupposto che il contribuente ragionevole, buon padre di famiglia, non può veramente considerare come disponibile e godibile il suo

reddito, se non quando egli abbia provveduto ad assicurare sè ed i suoi contro il pericolo che la morte, la vecchiaia, l'invalidità vengano a renderlo incapace di guadagnare in avvenire per sè e per la sua famiglia. Nè vuolsi tacere che noi ne speriamo un forte impulso a tutte le maniere di assicurazione e di previdenza: la detrazione Gladstone dicesi sia stata in Inghilterra uno dei fattori più considerevoli del meraviglioso sviluppo delle assicurazioni sulla vita; ed altrettanto è augurabile accada in Italia, con vantaggio insieme della privata economia e della pubblica finanza.

### § 2. — La detrazione per carichi di famiglia.

Un concetto analogo a quello illustrato nell'ultimo numero del precedente paragrafo ha suggerito e giustifica *detrazioni per carichi famigliari* regolata dall'art 80. È ormai canone pacifico negli ordinamenti municipali dell'imposta italiana di famiglia la concessione di una detrazione fissa per ognuno dei membri della famiglia: a Torino ed a Milano, ad esempio, la detrazione è fissata in lire 400. Nè mai, come nel momento presente, la giustizia e la convenienza di siffatta detrazione sono state per verità così evidenti.

Dal punto di vista tributario, altra è la capacità contributiva di chi è solo e con le sue 5.000 lire di reddito netto, non abbia da mantenere che se stesso, ed altra quella di chi invece con il medesimo reddito debba provvedere a più o meno numerosa figliuolanza: così altra è la capacità contributiva di un milionario che abbia 50.000 lire di reddito e che le possa spendere per i suoi personali consumi, ed altra quella di un capo di associazione religiosa, il quale debba con la rendita uguale provvedere alla vita di forse 30 o 40 suoi compagni di convivenza. L'unico modo di instaurare uguaglianza di trattamento fra questi differenti casi è la detrazione di una somma fissa per ogni persona componente la famiglia.

Dal punto di vista politico-sociale è evidente interesse dello Stato non gravare la mano sulle famiglie numerose che apprestano lavoratori alle industrie ed all'agricoltura, e soldati alla patria per l'ora triste del cimento; colla detrazione non si favorisce qualcuno a danno di altri, ma si evita che qualcuno sia colpito ingiustamente in confronto di altri: e se le necessità finanziarie non ponessero un limite alla possibilità di attuare i postulati della perequazione tributaria, sarebbe conveniente fissare

in una cifra più alta l'ammontare della detrazione: però, anche limitata a 500 lire, essa sembra bastevole ad equilibrare il peso tri utario delle diverse categorie di contribuenti.

### § 3. — Gli aggravi sugli esenti dal servizio militare e sui celibi.

L'articolo 80 non regola soltanto la materia delle detrazioni, bensì anche quella degli *aggravi*. I quali sono di diverse specie e raggiungono, fra l'altro, il risultato di innestare sul tronco dell'imposta complementare altre due imposte, quella militare e quella sui celibi senza farne un istituto separato. La moltiplicazione delle imposte è sempre dannosa, quando possa essere evitata: accresce il lavoro amministrativo, è fonte di sperequazioni e dà l'impressione di fiscalismo eccessivo: di qui il nostro proposi o di far servire l'imposta complementare a raggiungere importanti scopi secondari.

Per l'imposta militare il metodo più semplice di raggiungere l'intento è sembrato quello di negare la detrazione personale delle 500 lire a tutti coloro che, dopo il compimento del 23° anno, non dimostrino di avere prestato il servizio della difesa nazionale: in tal modo automaticamente, dato il

congegno proposto, l'aggravio viene a colpire l'esente, se egli costituisce famiglia a sè, o l'esente insieme con il suo genitore, se egli è ancora membro della famiglia di questi; e, per effetto della progressività l'aggravio viene pure a ragguagliarsi al reddito complessivo. Il sistema meriterà forse, col tempo, di essere perfezionato magari coll'aumento di altrettanta somma, oltre la non detratta al reddito; ma ciò dovrà essere veduto in rapporto alle istituzioni militari che nel nuovo ordine di cose internazionale anche l'Italia dovesse adottare. Si noti del resto che l'aggravio militare dura dal 23° al 50° anno e quindi risulta maggiore di quanto accadrebbe se avesse durata limitata ad alcuni pochi anni: teoricamente niente osterebbe a farlo durare per tutta la vita del cittadino, non esistendo un nesso logico stretto fra la durata del servizio militare e la durata del pagamento del tributo da parte degli esenti: ma il metodo proposto ha per intento di far coincidere l'aggravio sulla maggiore parte degli anni di vita *produttiva* del contribuente, quando a questi riesce più agevole il pagamento ed alla finanza più redditizia la imposizione, gravante su di un maggiore reddito imponibile. Parve infine impolitico proseguire l'aggravio al di là del 50° anno,

quando non è presumibile possa durare l'attitudine al servizio militare.

Il secondo aggravio potrebbe, se si volesse istituire un tributo autonomo, prendere il nome di *imposta sui celibi*, la quale è perfettamente giustificata dal punto di vista tributario, già essendosi ricordato che, *a parità di reddito*, è ben maggiore la capacità contributiva di chi deve provvedere solo a sè, di quella di chi deve pensare alla moglie ed ai figli: nè occorre preoccuparsi di guardare il problema dal punto di vista morale e sociale. L'intento di stabilire una perequazione tra il cittadino avente carico di famiglia e quello che non ne ha alcuno, si raggiunge. come vuole l'articolo 80, al terzo capoverso, negando la detrazione delle 500 lire al celibe che abbia compiuto i 30 anni, ed aumentando inoltre a carico suo il reddito imponibile di altre 500 lire: il celibe in tal modo viene a pagare l'imposta, a parità di reddito, sopra una somma di 1.000 lire superiore in confronto dell'ammogliato con prole; e poichè l'aliquota è progressiva, il suo maggiore aggravio può andare per questo motivo, dal minimo di 10 lire al massimo di 250 lire: e la distanza può crescere ancor di più a seconda del numero dei figli del contribuente ammogliato con cui si voglia

confrontare: però ad evitare che l'aggravio possa avere conseguenze troppo dure per le famiglie con tenue reddito, si è giudicato opportuno di proporre che l'aggravio non abbia luogo quando il reddito complessivo, al netto delle detrazioni di cui all'articolo 74, non raggiunga lire 3.000.

L'aggravio, ben s'intende, colpisce solo i celibi, i quali non siano tali per un impedimento di carattere legale o morale; non perciò coloro i quali siano tali perchè la condizione di celibato è inerente alla professione, all'ufficio o al ministero da essi esercitato e neppure coloro ai quali il Codice civile all'articolo 61 vieta di contrarre matrimonio (interdetti per infermità di mente).

Una situazione di mezzo tra lo stato matrimoniale con figli e il celibato è quello dello stato matrimoniale improle; indipendentemente da ogni ricerca sulla causa del fatto, esso rimane tributariamente apprezzabile ai fini della perequazione; e lo si è perciò regolato colla disposizione che ai coniugati maschi i quali arrivati a trent'anni non abbiano figli toglie il beneficio della detrazione corrispondente alla loro persona, conservando solo quella per la moglie se vivente.

## Capitolo VII.

### La esenzione dei redditi minimi.

Le cose fin qui dette in riguardo alle detrazioni a titolo di passività e di carichi di famiglia mettono in grado di spiegare meglio il meccanismo della imposta complementare per quanto si riferisce alla esenzione dei redditi minimi. Il criterio adottato (articolo 83) fu quello di esentare i redditi non superiori all'ammontare netto di 1.200 lire ed all'ammontare imponibile di lire 600.

Se davvero la imposizione complementare dovesse cominciare con le 1.201 di reddito netto, si sarebbe forse potuto muovere rimprovero al disegno di legge di partire da redditi eccessivamente bassi. Sarebbe un rimprovero ingiusto poichè l'aliquota la quale colpisce i redditi più bassi essendo dell'1 per cento, il carico dell'imposta, anche tenendo conto della normale, non risulterebbe troppo elevato. Ma in realtà occorre tener conto del gioco combinato delle detrazioni per passi-

vità e carichi di famiglia, le quali vengono a diminuire grandemente il reddito imponibile e quindi il peso dell'imposta: ben di rado accadrà quindi che colui il quale ha un reddito di 1.201 lire venga in fatto a pagare l'imposta complementare. Supponiamo, per semplicità, contribuenti i quali abbiano reddito di una categoria sola dell'imposta normale; e non abbiano debiti, e non stipulino assicurazioni sulla vita o per malattia o per vecchiaia di nessuna specie: si vedano le risultanze aritmetiche a pagine 248 e 249.

Dal prospetto si vede come sul reddito minimo pagherebbero l'imposta complementare solo alcuni celibi e taluni rari ammogliati senza prole. Davvero che imposta congegnata in tal modo non si può davvero dire gravosa: in realtà poi è probabile che neppure gli ammogliati senza figli pagherebbero la complementare, poichè nel prospetto si è fatta astrazione dalle sovrimposte degli enti locali, le quali andrebbero esse pure a diminuzione del reddito imponibile.

Per non moltiplicare gli esempi ma per dare una ulteriore visione della sopportabilità dell'imposta sui redditi minori, supponiamo ora un contribuente appartenente

| | Capitalista (crediti, azioni, obbligazioni) ($A_1$) | Proprietario di fabbricati ($A_2$) | Proprietario di terreni (1) ($A_3$) | Industriale e commerciante ($B$) | Professionista ed impiegato privato ($C$) | Impiegato pubblico ($D$) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Reddito . . . . . | 1.201,— | 1.201,— | 1.201,— | 1.201,— | 1.201,— | 1.201,— |
| Imposta normale a detrarsi . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 30,15 | 24,12 | 18,09 |
| Reddito netto da passività . | 984,82 | 984,82 | 984,82 | 1.170,85 | 1.176,88 | 1.182,91 |
| Si deduce il quarto (art. 73) . | — | — | — | — | — | 295,72 |
| | — | — | — | — | — | 887,19 |
| *Celibe:* | | | | | | |
| Si aggiungono al reddito netto | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— |
| Reddito imponibile alla complementare . . . . . | 1.484,82 | 1.484,80 | 1.448,82 | 1.670,85 | 1.676,88 | 1.387,19 |
| Si arrotonda il reddito (art. 84) | 1.500,— | 1.500,— | 1.500,— | 1.700,— | 1.700,— | 1.400,— |
| Per cento dell'imposta . . . | 1,2055 | 1,2055 | 1,2055 | 1,2510 | 1,2510 | 1,18275 |
| Ammontare dell'imposta complementare . . . . . | 18,10 | 18,10 | 18,10 | 21,30 | 21,30 | 16,60 |
| Ammontare dell'imposta normale, come sopra . . . . . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 30,15 | 24,12 | 18,09 |
| Totale dell'imposta . . | 234,28 | 234,28 | 234,28 | 51,45 | 45,42 | 34,69 |
| *Ammogliato senza figli:* | | | | | | |
| Si deduce dal reddito netto la | | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| sola quota della moglie . . | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— | 500,— |
| Reddito imponibile alla complementare . . . . . | 484,82 | 484,82 | 484,82 | 670,85 | 676,88 | 387,19 |
| Si arrotonda il reddito (art. 84) | 500,— | 500,— | 500,— | 700,— | 700,— | 406,— |
| Per cento dell'imposta . . . | esente | esente | esente | 1.0228 | 1,0228 | esente |
| Ammontare dell'imposta complementare . . . . . | — | — | — | 7,20 | 7,20 | — |
| Ammontare dell'imposta normale, come sopra . . . . . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 30,15 | 24,12 | 18,09 |
| Totale dell'imposta . . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 37,35 | 31,32 | 18,09 |
| *Ammogliato con un figlio:* | | | | | | |
| Si deducono dal reddito netto 3 quote di detrazione . . . | 1.500,— | 1,500,— | 1.500,— | 1.500,— | 1.500,— | 1.500,— |
| Reddito imponibile alla complementare . . . . . | zero | zero | zero | zero | zero | zero |
| Per cento dell'imposta . . . | esente | esente | esente | esente | esente | esente |
| Ammontare dell'imposta complementale . . . . . | — | — | — | — | — | — |
| Ammontare dell'imposta normale, come sopra . . . . . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 30,15 | 24,12 | 18,09 |
| Totale dell'imposta . . | 216,18 | 216,18 | 216,18 | 30,15 | 24,12 | 18,09 |

(1) Per semplicità di ragionamento si parte in questa colonna dalla ipotesi teorica che il reddito del proprietario di terreni valutato agli effetti della complementare corrisponda a quello accertato in base a catasto per gli effetti della normale.

alla categoria *D* (impiegati pubblici), la quale è quella che importa minore complessità di calcoli. Supponiamo che l'imposta normale venga esatta per ritenuta, che non sia assicurato sulla vita e che non abbia altre passività da dedurre dal reddito fuorchè la ritenuta del tesoro: ebbene, il nuovo sistema tributario funzionerà nel seguente modo: (*v. prospetto pag.* 252 *e* 253).

## Capitolo VIII.

### La scala della progressività.

Un problema tecnico assai delicato, in materia di imposta sul reddito, è quello della scala da osservare nella progressività. Per lo più, i metodi adottati finora peccano o contro la giustizia o contro la semplicità.

Il metodo più consueto è del tipo seguente, in cui, a scopo di esemplificazione, si accolgono i tassi od aliquote da noi inscritte poi, ma in tutt'altra forma, nell'articolo 84 del disegno di legge:

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Per i redditi | fra | 601 | e | 5,000 | lire | 1 | per cento |
| » | » | 5,001 | e | 10,000 | » | 2 | » |
| » | » | 10,001 | e | 20,000 | » | 3 | » |
| » | » | 50.001 | e | 100.000 | » | 10 | » |
| » | » | 100.001 | e | 300.000 | » | 15 | » |
| » | » | 300.001 | e | 500.000 | » | 20 | » |
| » | » | 500.501 | ed | oltre | » | 25 | » |

Ognun vede il difetto gravissimo di questa scala: chi abbia un reddito di 5.000 lire paga l'1 per cento, ossia 50 lire; chi abbia un reddito di 5.001 lire paga il 2 per cento ossia lire 100,02; cioè per *una sola lira* di

| STIPENDI | 2.000 | 3.000 | 4.000 |
|---|---|---|---|
| Ritenuta tesoro (progressiva a scaglioni dall'1 al 6 %) . . | 32,— | 62,— | 102,— |
| Stipendio residuo . . . . . | 1.968,— | 2.938,— | 3.898,— |
| Si deduce l'imposta normale all'aliquota del 9 % . . . . | 177,12 | 264,42 | 350,82 |
| Stipendio residuo . . . . . | 1.790,88 | 2.673,58 | 3.547,18 |
| Si deduce il quarto (art. 73) . | 447,72 | 668,40 | 886,80 |
| Reddito ridotto . . . . . | 1.343,16 | 2.005,18 | 2.660,38 |
| *Celibe:* | | | |
| Si aggiungono, dopo le lire 3.000, lire 500 al reddito rid. | — | — | — |
| Si arrotonda il reddito (art. 84) | 1.350,— | 2.100,— | 2.700,— |
| Aliquota dell'imposta complementare, dovuta, in % . . | 1,17 | 1,34 | 1,48 |
| Ammontare dell'imposta complementare . . . . . | 15,85 | 28,20 | 39,95 |
| *Ammogliato con un figlio:* | | | |
| Si deducono lire 1.500 dal reddito ridotto . . . . . | — 156,84 | 505,18 | 1.160,38 |
| Si arrotonda il reddito (art. 84) | — | 550,— | 1.200,— |
| Aliquota dell'imposta complementare, dovuta, in % . . | — | — | 1,14 |
| Ammontare dell'imposta complementare . . . . . | esente | esente | 39,65 |
| *Ammogliato con 4 figli:* | | | |
| Si riducono lire 3.000 dal reddito ridotto . . . . . | 1.656,84 | — 994,82 | — 339,62 |
| Si arrotonda il reddito (art 84) | — | — | — |
| Aliquota dell'imposta complementare, dovuta, in % . . . | — | — | — |
| Ammontare dell'imposta complementare . . . . . | esente | esente | esente |

| 5.000 | 6.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 | 10.000 |
|---|---|---|---|---|---|
| 152,— | 212,— | 272,— | 332,— | 392,— | 452,— |
| 4.848,— | 5,788,— | 6.728,— | 7.668,— | 8.608,— | 9.548,— |
| 436,32 | 520,92 | 605,52 | 690,12 | 774,72 | 859,32 |
| 4.411,68 | 5.267,08 | 6.122,48 | 6.977,88 | 7.833,28 | 8.688,68 |
| 1.102,92 | 1.316,70 | 1.530,62 | 1.744,47 | 1.958,32 | 2.172,17 |
| 3.308,76 | 3.950,38 | 4.591,86 | 5.233,41 | 5.874,96 | 6.516,51 |
| 3.808,76 | 4.450,38 | 5.091,38 | 5.733,41 | 6.374,96 | 7.056,51 |
| 3.900,— | 4.500,— | 5.100,— | 5.800,— | 6.400,— | 7.100,— |
| 1,75 | 1,89 | 2,02 | 2,16 | 2,28 | 2,42 |
| 68,30 | 84,90 | 103,05 | 125,35 | 146,— | 171,95 |
| 1.808,76 | 2.450,38 | 3.091,86 | 3.723,41 | 4.374,96 | 5.016,11 |
| 1.850,— | 2.500,— | 3.100,— | 3.800,— | 4.400,— | 5.100,— |
| 1,28 | 1,43 | 1,57 | 1,73 | 1,86 | 2,02 |
| 23,80 | 35,85 | 48,65 | 65,70 | 82,05 | 103,05 |
| 308,76 | 950,38 | 1.591,86 | 2.233,41 | 2.874,96 | 3.516,51 |
| 350,— | 1.000,— | 1.600,— | 2.300,— | 2.900,— | 3.600,— |
| — | 1,09 | 1,23 | 1,39 | 1,52 | 1,68 |
| esente | 10,95 | 19,70 | 33,— | 44,20 | 60,60 |

reddito in più, si hanno salti acrobatici di imposta di 50,02 - 100,03 - 400,05 - 2.500,10 - 5.000,15 - 15.000,20 - 25.000,25 lire!

Questo inconveniente provoca a buon diritto un senso di irritazione nei contribuenti e li spinge a fare ogni sforzo per cadere al disotto della linea fatale, sorpassando di una sola lira la quale essi sarebbero assoggettati a così grave danno: in ultimo, la vera danneggiata è la finanza, la quale vede crescere gli ostacoli frapposti alla retta valutazione dei redditi. Le statistiche tributarie di tutti i paesi dove vige una somigliante scala di progressività provano che i redditi si addensano in numero e in massa *al disotto* della linea di separazione tra una classe e l'altra di redditi; mentre nei primi gradini *al disopra* della stessa linea, nella classe superiore, notasi una rarefazione, oltremoda sospetta, dei redditi.

Si è cercato in varie maniere di ovviare all'inconveniente proprio di questo tipo; e si sono così avuti vari sistemi che importa esaminare.

Un primo sistema è quello della *moltiplicazione delle classi di reddito*. Se invece di 8 sole classi di reddito, ne facciamo 20 o 40 o 100, ed ognuna di esse diventa più ristretta,

i salti permangono, ma sono meno acrobatici. Ad esempio, la prima classe, da 600 a 5.000 lire potrebbe essere suddivisa così:

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Per i redditi | fra | 600 | e | 700 | lire | 1,00 | per cento |
| » | » | 701 | e | 800 | » | 1,05 | » |
| » | » | 801 | e | 900 | » | 1,10 | » |
| » | » | 901 | e | 1.000 | » | 1,15 | » |
| » | » | 1.001 | e | 1.200 | » | 1,20 | » |
| » | » | 1.201 | e | 1.400 | » | 1,25 | » |
| » | » | 1.401 | e | 1.600 | » | 1,30 | » |
| » | » | 1.601 | e | 1.800 | » | 1,35 | » |
| » | » | 1.801 | e | 2.000 | » | 1,40 | » |
| » | » | 2.001 | e | 2.300 | » | 1,45 | » |
| » | » | 2.301 | e | 2.600 | » | 1,50 | » |
| » | » | 2.601 | e | 2.900 | » | 1,55 | » |
| » | » | 2.901 | e | 3.200 | » | 1,60 | » |
| » | » | 3.201 | e | 3.500 | » | 1,70 | » |
| » | » | 3.501 | e | 4.000 | » | 1,80 | » |
| » | » | 4.001 | e | 4.500 | » | 1,90 | » |
| » | » | 4.501 | e | 5.000 | » | 2,00 | » |

Nel passaggio da 700 a 701 lire, si sale da 7 a 7,36 lire di imposta: il salto è più mite; ma non vi è ragione perchè chi ha solo 1 lira di reddito di più, debba pagare su questa lira 36 centesimi di imposta, alla aliquota cioè del 36 per cento. Così nel passaggio da 2.000 a 2.001 lire di reddito, si passa da 28 lire a 29,01 lire d'imposta; nel passaggio da 4.500 a 4.501 lire di reddito da 85,50 a 90,02 lire di imposta: e nei gradi superiori le sperequazioni si accentuano.

Ma vi è di più. A mano a mano che cresce il numero delle classi diventa con questo metodo più difficile seguire nell'incremento dell'aliquota un andamento regolare: volendosi applicare dei tassi *con due soli decimali* e questi sempre finiti con 5 o 0, fa d'uopo procedere innanzi empiricamente, così come consiglia l'occhio o l'impressione del calcolatore della scala; procedendosi prima di 5 in 5 centesimi e poi di 10 in 10 centesimi e così di seguito; il che non è affatto equo, poichè un aumento di 5 centesimi su un'aliquota precedente di 1 lira per cento è ben più grave di un aumento di 5 centesimi sopra un'aliquota precedente di 1,50: cosicchè l'*incremento* nella scala è maggiore per i redditi minimi che per quelli più elevati; e riprende poi a crescere d'un tratto quando si comincia a procedere di 10 in 10 centesimi, per ribassare di nuovo e poi ancora crescere quando il progresso si fa di 15 in 15 centesimi: onde non a torto scale così costrutte sono molto severamente giudicate da tutti i matematici.

Notisi finalmente — ed è questa una osservazione pratica pur essa importante — che se si vogliono moltiplicare a sufficienza le classi si è costretti a compilare una scala lunghissima, interminabile, che nessun le-

gislatore oserebbe introdurre in un articolo di legge, destinato per la sua stessa indole, ad essere chiaro e semplice.

Un secondo sistema è quello che per brevità si potrebbe chiamare dei *piani intermedi*. Poichè a 5.001 lire l'aliquota diventando del 2 per cento farebbe saltare l'imposta, in confronto al reddito di 5.000 lire, da 50 a 100,02 lire, si stabilisce che, *per un certo tratto*, l'imposta non possa superare le 50 lire di una cifra superiore all'incremento del reddito: così chi ha 5.001 lire pagherà come chi ha 5.000 lire, 50 lire d'imposta + 1 lira = 51; chi ha 5,002 pagherà 52; finchè si giunge a 5.050, su cui si pagheranno 50 + 50 = 100 lire; chi ha 5.051 comincerà a pagare il 2 per cento, ossia la aliquota propria della classe seconda, e cioè 101,02 lire. Talvolta, in questo congegno, invece di far pagare *tutto* l'incremento del reddito, si fa pagare solo una parte di esso; ad esempio la metà: insomma, fra una classe e l'altra, vi è una specie di pianerottolo o, se meglio piace, di piano inclinato, in cui si segna il passo; non si paga più l'1 per cento, ma neppure il 2 per cento; bensì l'1 per cento con l'aggiunta di tutto o di parte dell'incremento di reddito.

Il sistema è tutt'altro che semplice, im-

portando l'uso di prontuari e di tabelle complesse; ed è un espediente mediocremente logico: perchè, lungo il piano intermedio si porta via al contribuente tutto o gran parte del reddito situato in una certa zona, mentre il reddito situato nella zona precedente ed in quella susseguente è colpito solo coll'1 o col 2 per cento? Vi è qualche ragione per cui le prime 5.000 lire di reddito siano trattate all'1 per cento e la disgraziata lira susseguente sia tutta assorbita dall'imposta?

Un terzo sistema è quello della *scala progressiva sulle frazioni o sugli scaglioni successivi del reddito.* Ecco come si esprimerebbe, sempre sulle stesse basi, la scala:

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Quota del reddito | fra | 601 | e | 5.000 | lire | : | 1 % |
| » | » | 5,001 | e | 10.000 | » | : | 2 % |
| » | » | 10.001 | e | 20.000 | » | : | 3 % |
| » | » | 20.001 | e | 50.000 | » | : | 5 % |
| » | » | 50.001 | e | 100.000 | » | : | 10 % |
| » | » | 100.001 | e | 300.000 | » | : | 15 % |
| » | » | 300.001 | e | 500,000 | » | : | 20 % |
| » | » | 500.001 | ed | oltre | | : | 25 % |

È chiara l'applicazione della scala: qualunque reddito, anche elevatissimo, deve dividersi in frazioni o scaglioni, e ad ogni frazione o scaglione deve applicarsi la sua propria aliquota. È il sistema che da noi

fu applicato nella sovraimposta sui profitti di guerra, e nelle imposte sui proventi degli amministratori delle società anonime e in quelle dei dirigenti delle società commerciali.

Esso è più razionale dei precedenti. Innanzitutto elimina un inconveniente che i sistemi precedenti lasciavano sussistere: con essi chi aveva 600 lire di reddito nulla pagava, perchè esente; ma chi aveva 601 lire, subito pagava lire 6,01. Col metodo in discorso chi ha 601 lire, nulla paga per le prime 600 lire; e paga l'1 per cento solo sulla lira in più: ed in seguito chi ha un reddito di 5.001 lire non paga nulla sulle prime 600 lire, paga l'1 per cento sulle successive 4.400 lire ed il 2 per cento solo sulla lira in più, ed in tutto paga lire 44,02: il che è corretto, poichè in confronto alle 44 lire pagate da chi ha 5.000 lire di reddito, non è ragionevole che il peso dell'imposta cresca, per una lira sola di reddito in più, di più di due centesimi: ed ogni salto è evitato.

Ma già l'esempio fa vedere un primo difetto del metodo. Per liquidare l'ammontare dell'imposta dovuta da chi avesse, ad esempio, 1.000.000 lire di reddito, farebbe d'uopo istituire i seguenti calcoli:

| | | | | | | Aliquota | | Ammontare dell'imposta |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Quota del reddito esente | | | | : | lire 600 esente | | | — |
| da | a | lire | | lire | | | lire | |
| 601 | 5.000 | » | : | » | 4.400 | 1 % | » | 44 |
| 5.001 | 10.000 | » | : | » | 5.000 | 2 % | » | 100 |
| 10.001 | 20.000 | » | : | » | 10.000 | 3 % | » | 300 |
| 20.001 | 50.000 | » | : | » | 30.000 | 5 % | » | 1.500 |
| 50.001 | 100.000 | » | : | » | 50.000 | 10 % | » | 5.000 |
| 100.001 | 300.000 | » | : | » | 200.000 | 15 % | » | 30.000 |
| 300.001 | 500.000 | » | : | » | 200.000 | 20 % | » | 40.000 |
| 500.001 | 1.000.000 | » | : | » | 500.000 | 25 % | » | 125.000 |
| | | | | | Totale dell'imposta dovuta | | L. | 201.914 |

Non si tratta di un'operazione misteriosa; ma non è semplice e chiara per tutti i contribuenti; rispetto ai quali non sarà mai abbastanza raccomandata l'aurea massima di Adamo Smith: « L'epoca del pagamento, il modo del pagamento, la somma da pagare a titolo d'imposta, tutto ciò deve essere chiaro e preciso, tanto per il contribuente, che per ogni altra persona ».

Nè è metodo gradito all'Amministrazione: è vero che si possono compilare prontuari, i quali evitino la fatica del calcolo, dando per ogni reddito immaginabile, la cifra di imposta già calcolata: ma rimane pur sempre la fatica di dare le occorrenti spiegazioni ai contribuenti; e vi è la difficoltà di controllare e di far quadrare i ruoli d'esazione, ciò che è sempre cosa seria nelle imposte progressive, ma diventa seriissima in quelle a scaglioni.

Si aggiunga che le aliquote vere effettivamente pagate sul reddito *totale* sono sempre diverse da quelle scritte nella legge: difatti le effettive risultano dalla media di due o più aliquote, ognuna delle quali si applica ad una frazione del reddito totale: ad esempio l'aliquota del 0,88 per cento che grava l'intiero reddito di lire 5.000 è la media ponderata dell'aliquota *zero* per cento, applicata alla frazione del reddito stesso fino a lire 600 e dell'aliquota uno per cento applicata alla frazione fra 601 e 5.000 lire: e così di seguito. Accade perciò che nessun contribuente paghi le aliquote scritte nella legge: neppure chi avesse lire 10.000.000 di reddito all'anno pagherebbe il 25 per cento, ma solo, a conti fatti, il 24,51 per cento: ossia, le aliquote scritte darebbero una impressione di gravezza maggiore della realtà, il che è politicamente e psicologicamente da evitarsi; poichè, se sono dannose le aliquote alte, sono ancor più dannose quelle inutilmente alte, che spaventano senza fruttare all'erario.

La disformità dell'apparenza dalla realtà produce infine inconveniente, che, *per dare un determinato provento all'erario*, fa d'uopo che le aliquote siano innalzate, *nel metodo a scaglioni*, al disopra di quanto occorre

nel metodo della tassazione del reddito *totale :* in altri termini, a parità di aliquote scritte nella legge, il metodo della imposizione su *tutto* il reddito è fiscalmente più produttivo del metodo della imposizione, pure più razionale, a scaglioni: per ottenere, con questa, il *medesimo* rendimento, occorre aumentare le aliquote; il che è sempre inopportuno.

Quale adunque il metodo da seguire per ottenere una scala di progressività tecnicamente equa? La risposta viene spontanea: occorre che il tasso od aliquota della imposta sia congegnato per modo da crescere di unità in unità di reddito, gravando ogni incremento successivo del reddito in misura più forte dell'incremento precedente. Per raggiungere la perfezione, l'aliquota dovrebbe crescere, fra due estremi, lentissimamente di lira in lira di reddito, avendosi tante aliquote quante sono le cifre possibili di reddito: ma è anche vero che un tal grado di raffinatezza sarebbe fonte di qualche inconveniente *formale* non trascurabile.

Dato che nell'articolo di legge non sarebbe possibile inserire un intiero prontuario di aliquote varianti, per gradazioni infinitesime, di lira in lira di reddito, dal reddito di 600 lire a quello massimo di 500.000 lire,

a cui si arresta nel sistema da noi proposto la progressività dell'imposta, così bisognerebbe inserire nell'articolo una formula analitica, la quale in simboli indicasse l'ammontare dell'imposta dovuta per ogni possibile reddito. Non sarebbe impossibile escogitare una simigliante formula, ed anzi escogitarla abbastanza facile; ed escogitata essa sarebbe facilmente applicabile ; ma, per quanto semplice e piana, sarebbe sempre incomprensibile per la generalità dei contribuenti, ai quali bisogna presentare una scala di aliquote per sè stesse chiare ed applicabili con una operazione aritmetica elementare.

Fortunatamente, la pratica tributaria insegna che non occorre una meticolosità eccessiva in questo arg mento. Per quanto si immaginino perfezionati i metodi di accertamento, coscienziosi i contribuenti, impeccabili le Commissioni giudicatrici, le valutazioni dei redditi non potranno mai essere compiute con esattezza sino alla lira.

Anche il contribuente, il quale voglia essere preciso sino allo scrupolo, può essere imbarazzato nel dire se il suo reddito sia piuttosto di 10.000 che di 9.985 lire. Se i redditi fossero tutti e soltanto in somma certa e definita, il calcolo sarebbe possibile, se

non sempre facile: ma moltissimi redditi sono in cifra incerta e variabile (redditi agrari, commerciali, industriali, professionali) e la grandissima maggioranza dei contribuenti ha perciò un reddito complessivo che in tutto o in parte contiene elementi variabili ed incerti: in molti casi poi la cifra del reddito è opinabile, variando in più od in meno a seconda della prudenza minore o maggiore con cui si fanno le valutazioni delle scorte, degli ammortamenti, dei crediti, ecc. Nel disegno di legge si è cercato di ridurre al minimo le incertezze, evitando di fare valutazioni di medie, ed attenendosi all'accertamento dei redditi che si sono prodotti nell'anno antecedente a quello della dichiarazione (articolo 72): sarà tuttavia impossibile evitare che gli accertamenti siano in gran parte materia di apprezzamento; ed anzi questa sarà la regola per tutti gli accertamenti fatti col metodo indiziario (articolo 81), i quali è facile prevedere saranno numerosissimi. Se si riflette poi che i redditi accertati saranno gli uni (categoria *D*) diminuiti di un quarto e tutti decurtati di premi di assicurazione, quote di casse di soccorso, detrazioni per carichi di famiglia, devesi concludere che i *redditi imponibili* agli effetti della complementare,

più che vere cifre di reddito sono da considerarsi come « indici di agiatezza o di imponibilità ».

Dalle quali considerazioni si è tratto il convincimento che sia, non solo raccomandabile per un criterio di semplificazione contabile ma eziandio doveroso per un criterio di equità, arrotondare le cifre dei redditi nella seguente maniera, portata dall'articolo 84: « I redditi imponibili fra 600 e 2.000 lire vengono arrotondati in più alle 50 lire; quelli fra 2.001 e 10.000 lire vengono arrotondati in più alle 100 lire; quelli fra 10.001 e 50.000 lire alle 500 lire e quelli superiori alle 50.000 lire al migliaio di lire ».

Il che vuol dire che chi, fatte tutte le riduzioni e detrazioni degli articoli 74 ed 80, abbia, ad esempio, un reddito di lire 634 sarà colpito su 650; chi l'abbia di 673 su 700; chi di 2.024 su 2.100; chi di 9.469 su 9.500; chi di 20.227 su 20.500; chi di 100.349 su 101.000 lire. L'arrotondamento viene fatto *in più*, allo scopo di tenere basse le aliquote dell'imposta, ogni perdita di reddito importando la necessità di trarre in alto le aliquote, per dare all'erario un determinato gettito; ed è chiaro che nessuna sostanziale ingiustizia verrà recata ai contribuenti, trattandosi di arrotondamenti *percentualmente*

così piccoli da rimanere sempre al disotto degli scarti che anche il più onesto dei contribuenti è tratto a fare a suo profitto nella valutazione al disotto della cifra giusta di reddito.

Ora la norma sugli arrotondamenti è il perno intorno a cui si aggira il sistema proposto nel disegno di legge per la scala della progressività. Grazie ad essa invero i redditi imponibili fra le 600 e le 500.000 lire si riducono all'esiguo numero di 639, e cioè:

| da | a | | Vi sono intervalli | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 600 - | 2.000 | lire | 28 | di | 50 | in | 50 | lire |
| 2.001 - | 10.000 | » | 80 | » | 100 | in | 100 | » |
| 10.001 - | 50.000 | » | 80 | » | 500 | in | 500 | » |
| 50.001 - | 500.000 | » | 450 | » | 1.000 | in | 1.000 | » |
| In totale . . | | | 638 intervalli | | | | | |

Aggiungendo ai 638 intervalli, il reddito iniziale di 600 lire, *tutti* i redditi possibili si riducono al numero preciso di 639; non essendo necessario tener conto di quelli superiori a 500.000 lire, per cui l'aliquota è costante al 25 per cento.

Il problema della scala della progressività riesce per tal modo grandemente semplificato. Basta fissare alcuni pochi caposaldi, per taluni redditi tipici ed inserire per questi l'aliquota nella legge. Ciò si è fatto appunto nell'articolo 84 nel quale è stabilito che:

| Al reddito | | corrisponde il tasso proporzionale | | |
|---|---|---|---|---|
| di lire | 600 | dell' | 1 | per cento |
| » | 5.000 | » | 2 | » |
| » | 10.000 | » | 3 | » |
| » | 20.000 | » | 5 | » |
| » | 50.000 | » | 10 | » |
| » | 100.000 | » | 15 | » |
| » | 250.000 | » | 20 | » |
| » | 500.000 ed oltre | » | 25 | » |

Si noti che i tassi rotondi indicati nella legge non si applicano a *classi* di redditi *da... a ...*; ma a *dati redditi* precisamente indicati: si evitano così tutti gli inconvenienti sopra descritti, i quali appunto derivano dal voler applicare la *stessa* aliquota o tasso a *molti* redditi compresi nella medesima classe: i tassi indicati nella legge si applicano ad *un solo* reddito, e precisamente a quello di 600, 5.000, 10.000, ecc. indicato in corrispondenza al tasso: sono come punti di riferimento che si mettono innanzi per scolpire nella mente del contribuente l'andamento progressivo dell'imposta; ed il suo peso crescente sulle varie categorie di reddituari.

Quanto ai tassi da applicarsi ai redditi intermedii, fissati in 638, fu non solo possibile, ma facile costruire una tabella (che forma parte integrante della legge) nella quale su tre colonne, per ognuna delle 639 cifre possibili di reddito, si leggono: 1° la cifra del reddito; 2° la corrispondente ali-

quota di imposta, progressivamente e continuamente crescente, tra i punti di riferimento fissati nella legge all' articolo 81 ; 3° l'ammontare d'imposta, già calcolato, dovuto dal contribuente, per ogni cifra di reddito.

Maggior semplicità non si potrebbe desiderare nè per la finanza nè per il contribuente: ed a noi sembra di essere pervenuti, grazie al metodo logico e realistico degli arrotondamenti, a risolvere il problema della scala della progressività senza formule analitiche, senza prontuari macchinosi. Certamente, per compilare la scala e la tabella fu d'uopo compiere calcoli non brevi; nè quindi sarebbe possibile variare nessuno dei punti di riferimento, scritti nell'articolo, senza dover rifare tutti i calcoli e compilare *ex novo* la tabella: giova però confidare che il Parlamento vorrà accoglierla nella sua integrità.

Del resto i punti veri sui quali se mai potrebbe accendersi dissenso sono quelli estremi; e di essi è perciò il caso di dare qui una rapida giustificazione.

I *due tassi estremi* adottati furono l'1 per cento per il reddito di 600 lire imponibili ed il 25 per cento per il reddito di 500.000 lire. Al disotto dell'1 per cento parve impossibile

scendere: ricordiamo che il reddito di 600 lire imponibili è depurato da spese, imposte, sovrimposte, quote di assicurazioni, carichi di famiglia: per un impiegato, padre di famiglia, con tre figli, esso corrisponde ad uno stipendio di circa 3.500 lire: ora chiedere a questi 6 lire di imposta non è eccessivo: chiedere meno, sarebbe stato un moltiplicare le quote minime, che non avrebbero francato neppure la spesa di esigere.

D'altro canto non parve nè prudente nè consigliabile esigere per i ricchi contribuenti, i quali hanno 500.000 lire di reddito o più — 10 milioni di patrimonio — un contributo superiore al 25 per cento. Pur riflettendo che la situazione determinata dalla guerra impone doveri specialissimi alle classi elevate e rende tollerabili imposte che prima sarebbero sembrate schiaccianti, non si può, nello stesso interesse della finanza, andare al di là di quel segno, oltre il quale comincerebbe l'emigrazione o il consumo dei capitali, e cesserebbe l'incentivo al risparmio. Un tale massimo assorbe, tenuto conto delle imposte e delle sovrimposte normali, già più della metà del reddito totale: andare oltre, vorrebbe dire mettersi sul piano inclinato della confisca; e confisca vuol dire distruzione del reddito ed annientamento della

base imponibile. Ma il dovere del legislatore è invece di adottare congegni tributari i quali lascino vivere la materia imponibile, ossia consentano di riscuotere le imposte; altrimenti sarebbero anche superflue tutte le leggi relative.

## Capitolo IX.

### Gli incrementi di valore e gli aumenti patrimoniali.

Gli articoli 76, 77, 78 e 79 risolvono in maniera razionale, un problema il quale affatica da tempo la giurisprudenza italiana ed ha dato luogo a replicati tentativi di riforma da parte dei legislatori contemporanei: il problema del trattamento fiscale degli incrementi di valore od aumenti patrimoniali.

Non è, a nostro credere, la necessità o la giustizia perequativa di colpire guadagni sfuggiti all'imposta, cioè una materia imponibile non toccata dalle imposte vigenti, la ragione dei tentativi che legislatori e magistrati hanno fatto un po' in tutti i paesi per imporre sui guadagni derivanti da incrementi di valore. Talvolta, è vero, si diede all'imposta voluta questo fondamento: ma ciò si fece soltanto perchè non si approfondì a sufficienza il problema; mentre approfondendolo si vedrebbe che in effetto

sugli incrementi di valore l'imposta normale è già stata scontata all'atto del loro realizzo in quanto la capitalizzazione si fa sui redditi netti, non su quelli lordi d'imposta: la questione è invece nel sapere se il guadagno che si realizza una volta tanto quando si capitalizza il reddito per determinare il prezzo d'alienazione di un valore capitale meriti di essere colpito con *un'altra* imposta, in aggiunta a quella normale già patita. Ora è indiscutibile che il principio della uguaglianza di trattamento fiscale non esclude, anzi impone, differenze di gravame tributario; ed a suo tempo furono esposti i motivi che consigliano di colpire maggiormente i redditi di capitale in confronto ai redditi di lavoro. Nulla dunque si oppone ad adottare praticamente la tesi che i redditi nuovi, o cresciuti o superiori all'ordinario, debbono essere colpiti più dei redditi vecchi o stazionari od ordinari; il che può farsi appunto quando si rivelano sotto forma di prezzi d'avviamento o di soprapprezzi di vendita; ed è sistema preferibile all'altro di distinguere nel reddito una parte ordinaria, corrispondente al capitale impiegato valutato al tasso normale d'interesse, ed una parte straordinaria, cioè quella che rappresenta un profitto superiore al tasso

normale d'interesse, e questa colpire con aliquota più grave che non quella (sistema quest'ultimo adottato, per esempio, nell'imposta straordinaria sui sopraprofitti di guerra).

I legislatori, salvo rare eccezioni, hanno preferito il sistema di colpire il maggior reddito all'atto della capitalizzazione, perchè esso meno complica l'assetto delle imposte normali, evita di fare la distinzione difficile fra reddito ordinario e reddito straordinario, e — quel che più importa dal punto di vista economico — affligge il percipiente nel momento del realizzo, non durante la sua attività produttrice; preleva cioè sul capitale consolidatosi, non sul capitale in formazione, come avverrebbe col metodo della imposta differenziale.

Rimane però nella dottrina un'altra questione. L'aumento di valore realizzato deve essere colpito col metodo *reale* o col metodo *personale?*

Se si adotta il metodo *reale*, l'oggetto della imposizione è l'incremento di valore derivante da ogni singolo cespite, astrazion fatta delle condizioni in cui si trova la persona del contribuente. La imposizione reale può essere proporzionale, come è per gli increment di valore colpiti dalla nostra imposta di ricchezza mobile; ovvero può

essere progressiva, crescendo col crescere: 1° dell'ammontare assoluto del guadagno realizzato; 2° della proporzione del guadagno al valore precedente della cosa; 3° della velocità con cui il guadagno fu realizzato; ma non si sottrae neppure colla progressività agli inconvenienti della sperequazione per esempio fra chi abbia realizzato un incremento di valore ma abbia avuto contemporaneamente una perdita da un'altra operazione, e chi tale perdita non abbia avuto, come non si sottrae alla censura di iniquità in quanto non tenga conto della diversa capacità contributiva che può essere in due diverse persone le quali per avventura nello stesso anno realizzano il medesimo incremento in un'alienazione di azienda o di fondi.

Perciò alcuni più moderni legislatori hanno finito per abbandonare il metodo della imposizione reale, accogliendo il partito della imposizione personale: della quale tendenza fu un esempio caratteristico la legge germanica 3 luglio 1913, la quale colpiva gli incrementi che si riscontrano di 3 in 3 anni nel patrimonio complessivo del contribuente: ma essa andava a battere contro un altro scoglio in quanto la periodicità obbligava a colpire anche i cosidetti incrementi patrimoniali latenti, cioè non ancora realiz-

zati e perciò stesso suscettibili di essere assorbiti da perdite successive; nonchè quelli dovuti non all'aumento di valore delle singole partite componenti il patrimonio, ma bensì al risparmio del contribuente.

A giudizio nostro la soluzione, facile e piana, del problema si trova nel sottrarre gli incrementi di valore a quella sporadica, accidentale e non perequata imposizione reale che oggi si compie talvolta nel campo dell'imposta di ricchezza mobile, assoggettandoli invece ad un trattamento regolare e generale colla imposta complementare. Così operando si raggiungono i risultati seguenti:

*a*) oggi solo *alcuni* incrementi sono colpiti, mentre in avvenire lo saranno *tutti;*

*b*) oggi la imposizione su quei pochi ha dato luogo a controversie gravi (basti ricordare quella sui sovra prezzi delle azioni): domani la imposizione risponderà ad un principio generale, per cui ogni contribuente deve solvere un tributo sugli incrementi di valore che egli ha realizzato;

*c*) oggi la imposizione è reale e colpisce singolarmente alcuni guadagni, senza tener conto delle eventuali perdite contemporanee; domani sarà personale e colpirà il contribuente sugli incrementi da lui realizzati al netto delle perdite;

*d*) non fa d'uopo di costruire, come si fece in Germania, un macchinoso congegno speciale, bastando invece considerare l'incremento realizzato come un'aggiunta al reddito complessivo del contribuente, e colpirlo con la imposta complementare, la quale ha appunto per iscopo di prelevare sul reddito complessivo del contribuente;

*e*) mentre l'imposta speciale sugli incrementi patrimoniali gravemente difetta perchè colpisce anche gli incrementi potenziali e persino i risparmi; l'imposta complementare colpirà soltanto l'incremento realizzato considerato come una parte del reddito complessivo;

*f*) mentre la imposizione sporadica attuale in sede di ricchezza mobile colpisce alla stessa stregua, con l'identica percentuale, i pochi incrementi presi in considerazione, la complementare li colpirà, con aliquote variabili dall'1 al 25 %, diversamente a seconda del loro ammontare, e di quello degli altri redditi del percipiente, ed a seconda della velocità della loro formazione.

Dal combinato disposto degli articoli da 71 a 79 si vede quali sieno le modalità tecniche di applicazione dei criterii fin qui esposti ed illustrati.

Tutti i redditi conseguíti una volta tanto

sono con norma generale dichiarati soggetti all'imposta complementare: e quindi i proventi o lucri occasionali o causali, le plusvalenze aventi carattere di incremento patrimoniale, le realizzazioni al valore attuale di annualità future costituenti reddito, i redditi derivanti da taglio di boschi ed in genere quelli che, per la speciale natura dei beni da cui derivano, si realizzano solo a periodi saltuari.

Ma fa d'uopo ricordare qui le norme contenute nell'articolo 14, secondo cui sono esclusi dall'applicazione dell'imposta normale « gli incrementi di valore delle cose mobili ed immobili facenti parte del patrimonio del contribuente, ad eccezione degli incrementi relativi a quelle cose le quali sono oggetto del commercio esercitato dal contribuente stesso ». In altri termini: tutto ciò che costituisce incremento patrimoniale, non può essere soggetto alla normale, ma solo alla complementare; e ciò perchè, mentre non si vogliono assoggettare i redditi *cresciuti* o *straordinari* ad una doppia imposta, si vogliono invece colpire, quando si realizzano in una somma capitale, con un tributo aggiunto o complementare: però e ben naturale che se le cose mobili od immobili formano oggetto di commercio da parte del

contribuente, allora il contribuente ricava reddito appunto dalla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto: qui non ha luogo incremento *patrimoniale*, ma lucro ordinario di commercio e come tale soggetto all'imposta normale.

Onde la formula usata risolve le questioni della imposizione, con la normale, del prezzo di avviamento dell'azienda o del sovraprezzo delle azioni; e le risolve nel senso della esclusione: infatti l'avviamento dell'azienda non è cosa la quale sia oggetto del commercio esercitato dal contribuente: nè la società emittente fa oggetto del suo commercio le azioni sue e le variazioni di valore: i prezzi di avviamento e i sopraprezzi delle azioni debbono invece essere colpiti con la imposta complementare, al nome del commerciante od azionista che li realizzò, secondo il congegno che più sopra fu giustificato ed ora si chiarisce nelle sue modalità.

Appena è da ricordare come dal novero delle plusvalenze o lucri occasionali o casuali soggetti alla complementare siano espressamente esclusi quelli derivanti da successioni e donazioni o da assicurazioni sulla vita: è ovvio, dovendosi evitare da un lato la duplicazione con l'imposta successoria

e dall'altra l'errore di colpire l'esazione di capitali investiti in un movimento anteriore.

L'intiero incremento è dunque soggetto ad imposta; ma l'aliquota dell'imposta complementare, che è progressiva, non è determinata in funzione solo dell'ammontare dell'incremento considerato a sè: ciò sarebbe ingiusto, sia perchè l'incremento può aggiungersi ad altri redditi del contribuente piccoli, medî o rilevanti, sia perchè l'incremento può essere stato ottenuto in pochi o in molti anni: la misura dell'aliquota da applicarsi è perciò nel disegno di legge quella rispondente al reddito determinato con la formula seguente:

$$\frac{a}{x} + b$$

nella quale $a$ rappresenta l'ammontare della plusvalenza ottenuta, $x$ il numero degli anni in cui la plusvalenza si ottenne e $b$ l'ammontare di tutti gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

Con tale formula non è già che sia colpita solo una annualità dell'incremento; no, l'imposta complementare colpisce tutta la plusvalenza realizzata e la colpisce *in una sola volta*, nell'anno in cui avviene la realizzazione (sarebbe pericoloso per la finanza

distribuirne il pagamento su parecchi anni, potendo diventare insolvente od irreperibile il contribuente): ma la colpisce con un'aliquota *crescente* col *crescere* del reddito complessivo residuo ($b$) del contribuente e col *diminuire* del tempo occorso ($x$) a procacciare la plusvalenza: il che è ragionevole, essendo minore il sacrificio del tributo quanto è maggiore il reddito del contribuente, ed essendo suscettivo di maggiore tributo il guadagno rapidamente ottenuto in confronto a quello che si formò più lentamente.

Parve giusto che la plusvalenza od incremento patrimoniale soggetto ad imposta debba essere assunto al netto delle spese e delle perdite relative: naturalmente le spese deducibili devono essere state sopportate con lo scopo o con il risultato di ottenere l'incremento: non si potranno perciò — per fare un esempio — dedurre le spese ordinarie di riparazione di una casa, perchè queste si sopportarono collo scopo non di ottenere l'incremento del valore di essa, sibbene di conservare il reddito annuo ordinario. Però tra le spese saranno da noverarsi non soltanto quelle sostenute in denaro, ma benanco quelle in natura: se il contadino — sempre per esemplificare — piantò

la vigna colle sue braccia ed il terreno aumentò di valore, l'aumento di valore imponibile è il soprappiù realizzato nella vendita, deduzion fatta della remunerazione presunta dell'opera prestata dal contribuente stesso e dagli altri componenti la famiglia sua per l'impianto della vigna; questa remunerazione è vero salario, di cui si sarà tenuto conto, o si deve presumere si sia tenuto conto, nell'accertamento del reddito di lavoro del contadino.

La concessione di detrarre le perdite che il contribuente avesse subìto nella realizzazione di altri beni componenti il suo patrimonio, sta nel carattere personale della imposta complementare; carattere per il quale essa non vuole nè può colpire gli incrementi patrimoniali, l'uno distinto dall'altro, bensì l'arricchimento complessivo del contribuente. Ad evitare però ricerche retrospettive troppo difficili e malcerte, si credette equo di limitare al quinquennio precedente alla data in cui fu realizzato l'incremento, il periodo entro il quale si possono compiere compensazioni fra guadagni e perdite (articolo 78): ed è lo stesso periodo adottato, in mancanza di notizie precise, per la determinazione del tempo in cui l'incremento fu conseguito (articolo 77).

Quanto all'accertamento dei guadagni e delle perdite conseguite o sopportate per i titoli al portatore, esso non rappresenta alcuna difficoltà, esistendo nel disegno di legge l'istituto già ampiamente illustrato, della imposizione sui dividendi, al nome degli enti emittenti ed all'aliquota *massima*, ossia del 25 per cento, agli effetti della complementare: sono dunque i possessori dei titoli che avranno interesse a farne la denuncia per pagare quella minore aliquota che ad essi spetti in ragione del loro reddito reale; e nell'articolo 88, il quale disciplina questa materia, è detto che il contribuente può fare in qualunque momento dell'anno la sua denuncia; che questa vale per un anno solo, e che la mancata sua rinnovazione equivale a dichiarazione di avere alienato i titoli: e una volta stabilita la data della alienazione, il guadagno o la perdita risulteranno dal confronto fra il prezzo del titolo nel primo anno della dichiarazione (si vegga anche l'articolo 109) e quello nell'anno della alienazione.

TITOLO TERZO.

# L'imposta sul patrimonio.

## Capitolo I.

### Il soggetto, l'oggetto ed i limiti dell'imposta.

Nell'introduzione generale fu già chiarito il fondamento del nuovo tributo patrimoniale che qui si propone; sicchè ora non si tratta che di esporne per sommi capi la struttura.

E prima del *soggetto* dell'imposta. Laddove per la imposta complementare sul reddito parve bene assumere a soggetto nell'imposta la famiglia, come quella che si giova nel complesso dei redditi dei suoi componenti, mentre, col crescere del numero di questi, scema la sua capacità contribuitiva; subito si vide che lo stesso criterio non si poteva seguire rispetto all'imposta patrimoniale.

È vero che noi proponiamo di imporre sul patrimonio allo scopo di colpire più gra-

vemente i redditi di capitale che non quelli di lavoro; ma è vero altresì che se il reddito può essere goduto da tutti i membri della famiglia, il patrimonio spetta al singolo: gli altri membri della famiglia si trovano di fronte al reddito del *patrimonio altrui* nella stessa situazione in cui si trovano di fronte al reddito del *lavoro proprio*: per essi ambedue i redditi sono precari, temporanei, dipendenti l'uno dal buon volere e dall'affetto altrui, l'altro, dalla capacità di lavoro; e quindi essi non vedono crescere la propria capacità contribuitiva soltanto perchè il reddito altrui, che si somma al proprio per formare il reddito famigliare, deriva dal patrimonio piuttostochè dal lavoro: se è ragionevole fare un cumulo solo dei redditi di tutti i componenti la famiglia, poichè da questo cumulo la famiglia trae appunto i propri mezzi di vita, l'analogo cumulo dei patrimoni individuali non avrebbe ragion d'essere di fronte alla realtà, nella quale invece, se si accomunano i redditi, si tengono accuratamente separati i patrimoni. Ecco la ragione per la quale si è ritenuto (art. 97) che soggetto dell'imposta patrimoniale debba essere la singola persona fisica, separatamente da ogni altra persona componente la famiglia.

Due sole eccezioni (art. 98) si sono fatte alla regola.

Il disegno di legge dispone infatti che sono soggette all'imposta patrimoniale le società straniere sul patrimonio posseduto in Italia, il quale non sia già accertato al nome di individui singoli. Si dirà or ora come oggetto dell'imposta siano i beni esistenti nello Stato; dal che deriva che fa d'uopo colpire quelle parti di patrimonio di società straniere esistente in Italia e posseduto da azionisti stranieri residenti all'estero. Del patrimonio posseduto da società nazionali non fa mestieri occuparsi; perchè esso sarà intieramente assoggettato (articoli 109 a 112) al nome degli azionisti ed obbligazionisti e soci proprietari; e così pure accadrà della parte del patrimonio di società straniere la quale sia di proprietà di persone residenti in Italia; ma per la parte residua, occorreva dichiarare l'imponibilità delle società straniere stesse, se non si voleva che essa sfuggisse al tributo.

Si dichiarano altresì soggette all'imposta sul rispettivo patrimonio le associazioni di assicurazione mutua. È questa una logica conseguenza della norma sancita al capoverso dell'articolo 22 per l'imposta normale, dove si considerano soggette ad imposta,

a differenza di quanto fu statuito per le altre società, le somme mandate a riserva: ciò perchè, non essendovi delle mutue azionisti, gli utili vengono totalmente assegnati a riserva; e se queste non si colpissero, nulla potrebbe essere colpito. Così pure per le società in genere, tutto il patrimonio ed il suo eventuale aumento hanno il loro necessario riflesso nel prezzo dell'azione; sicchè colpendo questa presso l'azionista, implicitamente si colpisce il patrimonio sociale. Ma nelle società di mutua assicurazione, nelle quali vi sono persone fisiche imponibili, è giuocoforza tassare direttamente l'ente sul suo patrimonio. È questo, come il precedente, un piccolo strappo alla logica della personalità dell'imposta patrimoniale; ma trattasi di cosa di poco momento, necessaria d'altronde per non consentire evasioni della materia imponibile.

Nel resto l'imposta patrimoniale non fa differenza tra cittadino e straniero; e ciò perchè essa assume ad *oggetto* suo tutto e solo il patrimonio costituito da beni esistenti nello Stato.

È una soluzione alquanto diversa da quella accolta per l'imposta complementare sul reddito; ma tutto sommato essa si raccomanda come la più semplice, efficace ed

equa. Fu necessario talvolta assoggettare alla complementare i redditi esteri e talvolta esentare i redditi nazionali; poichè si aveva di mira l'agiatezza complessiva della famiglia, agiatezza visibile in Italia, sebbene resa possibile da redditi esteri: soccorreva a ciò il metodo della imposizione indiziaria (cfr. art. 81 e seg. del titolo II); il quale sarà largamente usato nella maggioranza dei casi di redditi provenienti in parte da fonti straniere. Ma, ragionando seriamente, quale speranza vi è che dagli indizi delle spese per appartamento, domestici, vetture, ecc., fatte in Italia si possa risalire al patrimonio posseduto all'estero? e con qual ragione poi lo Stato italiano pretenderebbe di fare accertamenti e di applicare imposte su beni esistenti all'estero? L'imposta patrimoniale, pur essendo essa stessa personale, ed un accessorio della imposta personale per eccellenza che è la complementare sul reddito, non può non risentire del metodo scelto per colpire di più alcuni redditi attraverso l'indizio del patrimonio: chi dice « patrimonio » dice « cosa materiale » esistente in qualche *luogo*, mentalmente e fisicamente separabile della persona del proprietario, avente, a differenza del reddito, una vita a sè, continuativa,

in parti separate, anche dopo la cessazione della vita del suo proprietario: non è chi non vegga perciò le inestricabili difficoltà internazionali in cui ci metterebbe di fronte agli altri Stati la pretesa di imporre su « cose » esistenti sul territorio estero e il pericolo di rappresaglie e di duplicazioni di tributo.

Perciò, ripetesi, si è potuto, o meglio si è dovuto, assoggettare a tributo *tutto* e *solo* il patrimonio costituito da beni esistenti nello Stato, posseduto sì da cittadini che da stranieri.

L'articolo 99 esemplifica alcune principali categorie di tali beni, che si presumono esistenti nello Stato; e come di dovere avverte che non può essere, neppure nella sede attuale, questione dei titoli emessi dallo Stato e dichiarati esenti da ogni imposta presente e futura.

Oltre una tale esclusione di carattere pregiudiziale, altre però meritavano di essere contemplate per precisare il concetto di patrimonio imponibile; e vi provvede con un elenco tassativo l'art. 101.

In primo luogo si è riconosciuto doversi escludere le cose le quali non dànno un vero e proprio reddito in denaro e nemmeno un reddito in godimentti che nell'opi-

nione comune e secondo le valutazioni del mercato equivalgono ad un reddito in danaro. Non si esclude perciò la casa abitata dal proprietario, essendo concordi l'opinione universale ed il mercato nel considerare la casa come parte del patrimonio, ed il godimento di essa esattamente misurabile dal fitto che il proprietario ne ricaverebbe se l'affittasse ad altri si escludono invece la mobilia di casa, i corredi nuziali, le collezioni di quadri, statue, porcellane, libri, stampe, monete, medaglie ed altre cose simili: anche esse sono beni economici e fanno parte del patrimonio del proprietario, ma sono sopratutto beni di godimento diretto; ed a meno di venderli, è ben difficile che il proprietario possa affittarli e ricavarne un reddito in denaro; mentre ciò è facilissimo per la casa: nè il mercato valuta il reddito che da quei beni è ricavabile. Se volesse colpirli, l'imposta patrimoniale diventerebbe presto odiosa, e parrebbe perseguitare con una pena pecuniaria coloro che abbelliscono la casa con mobili od arredi utili ugualmente alla comodità materiale che alla soddisfazione estetica, od attendono a studii ed a ricerche scientifiche od artistiche; mentre in questi casi si tratta invece di tendenze che anche nell'interesse generale con-

viene favorire. Ben s'intende che l'esclusione non riguarda le stesse cose quando formino oggetto di commercio. Affinchè poi l'imposta non cada nella taccia di favorire i ricchi, nel disegno di legge si dichiara, sebbene l'elenco delle cose escluse sia tassativo, per abbondanza ed esplicitamente che non rientrano nel novero delle cose escluse da imposizione le gemme, i gioielli, il vasellame e le posaterie d'oro e d'argento, i cavalli e le vetture. Sono queste manifestazioni ed impieghi della ricchezza per i quali non potrebbe invocarsi la improduttività assoluta o la destinazione capace di tradursi in una utilità generale che militano a favore delle cose escluse.

In secondo luogo si è deliberato di escludere i valori capitali attuali delle rendite vitalizie e temporanee le quali abbiano origine da antecedente prestazione d'opera. Fu necessario pronunciare esplicitamente questa esclusione; poichè altrimenti si sarebbe potuto correttamente affermare che il diritto a riscuotere una annualità (pensione o rendita vitalizia o temporanea) fissa è un diritto patrimoniale, il quale ha un valore attuale facilmente determinabile col calcolo; ma se l'imposta patrimoniale lo colpisse perderebbe la sua ragion d'es-

sere di imposizione differenziale dei redditi di patrimonio in confronto ai redditi di lavoro. Restano invece soggette ad imposta patrimoniale le rendite vitalizie o temporanee derivanti da versamenti di capitale: questo in via di massima: in concreto però parve equo usare anche qui un trattamento di favore alla previdenza ed escludere le rendite vitalizie o temporanee costituite col versamento di contributi a casse di assicurazione o di soccorso per malattia, sinistri, vecchiaia, invalidità od a casse di pensioni per vedove ed orfani: questi contributi, in virtù dell'art. 74, n. 5, sono esenti dall'imposta complementare sul reddito; ed è quindi in certo modo logico escludere altresì il valor capitale delle rendite così conseguite dall'imposta patrimoniale: esse rappresentano in molta parte lo sforzo dei piccoli risparmiatori per premunirsi contro le avversità della vita, e sarebbe troppo duro trattarle come capitale imponibile.

Fu escluso del pari (benchè tale esclusione si presenti teoricamente censurabile) dal novero dei beni patrimoniali imponibili il diritto a ricevere in avvenire una somma assicurata sulla vita: mentre l'imposta complementare ammette la detrazione dal reddito dei premi per le assicurazioni sulla vita,

sarebbe stato eccessivo che l'imposta patrimoniale considerasse parte del patrimonio imponibile il diritto a riscuotere in avvenire la somma assicurata : il farlo sarebbe stato il produrre, in sostanza, un aumento del costo della assicurazione sulla vita.

Il patrimonio imponibile è il patrimonio *netto* del contribuente: l'articolo 107 provvede perciò a regolare la deduzione delle passività. I debiti deducibili sono tutti quelli personali del contribuente, a condizione naturalmente che siano noti il nome ed il domicilio del creditore nello Stato (cfr. analoghi articoli 19 per la normale e 74, n. 3, per la complementare) ed esclusion fatta dei debiti i quali gravino sopra attività non tenute in conto agli effetti della valutazione del patrimonio.

Ma all'infuori delle passività nessun'altra detrazione è qui ammissibile e tanto meno quella per carichi di famiglia: la detrazione di 500 lire per ciascun componente la famiglia viene data in sede di complementare per tener conto del carico delle spese vive di mantenimento che incombono al capofamiglia; in sede di imposta patrimoniale non si ha riguardo alla famiglia bensì al contribuente singolo; questi o possiede altri redditi non patrimoniali e su di essi

non pagherà la patrimoniale e godrà della detrazione ai fini della complementare; o possiede solo redditi patrimoniali e non pagherà l'imposta, come ora si dirà, se il suo patrimonio non superi le lire 10.000, corrispondenti appunto, col tasso del 5 per cento, al reddito minimo alimentare di 500 lire.

Appunto perchè l'imposta patrimoniale colpisce il contribuente singolo, dovevasi avere riguardo ai patrimoni singoli nel determinare il punto a partire dal quale debba incominciare la imposizione. Questo punto è fissato nella cifra di 10.000 lire, cifra la quale esenta nel tempo stesso la grandissima maggioranza dei patrimoni in un paese a ricchezza diffusa come l'Italia, ed evita ciò non di meno di ridurre la materia imponibile a quantità trascurabile. Non si dimentichi mai che la patrimoniale è una imposta integratrice delle imposte sui redditi; e quindi deve plasmarsi su di esse: ora i redditi, specialmente piccoli, di capitale non sono mai soli, ma si accompagnano a redditi di lavoro; sicchè esentando i patrimoni di 10.000 lire, si esentano in realtà coloro i quali hanno un reddito complessivo almeno triplo o quadruplo della somma di 500 lire che al capitale di 10.000 lire corrisponde. Il quale risultato ancor

meglio ed esplicitamente si raggiunge colla norma la quale esenta dalla patrimoniale colui, che pur possedendo un capitale superiore a lire 10.000, non possegga un reddito che raggiunga il minimo soggetto ad imposta complementare e non sia da questa colpito.

Come già per la complementare, sarebbe errore fermarsi sulla cifra di 10.000 lire, come sull'altra di 1.200 lire, ed affermare che trattasi di minimi troppo bassi: questi minimi si applicheranno nel minor numero dei casi, e precisamente in quello dei contribuenti, i quali, o per essere celibi o per possedere altri redditi, sono bene in grado di pagare l'1 per cento del reddito o l'1 per mille del patrimonio: nella grandissima maggioranza dei casi, per la detrazione delle passività e delle imposte, delle quote di assicurazione e delle quote per carichi di famiglia, l'assoggettabilità alla complementare comincia ben al disopra del reddito netto di 1.200 lire; il più spesso verso le 2.500 o le 3.000 e non di rado, per le famiglie numerose, ancora al disopra; e poichè, dove non si applica la complementare sul reddito, non si può applicare la patrimoniale, anche questa per lo più comincierà assai al disopra delle 10.000 lire.

Rialzare ancora, dopo ciò, i minimi esenti, al disopra cioè di 1.200 lire per i redditi e di 10.000 lire per i patrimoni sarebbe un imperdonabile errore, che voterebbe la riforma all'insuccesso dal punto di vista finanziario — e qual mai tributo si istituì perchè nulla fruttasse all'erario ? — moltiplicherebbe le occasioni e gli incentivi alla frode da parte dei maggiori contribuenti, i quali farebbero ogni sforzo per cadere al disotto di troppo comodi minimi di esenzione, e favorirebbe soltanto le non certo socialmente commendevoli schiere dei contribuenti celibi e dei genitori senza prole.

## Capitolo II.

### La misura e l'andamento dell'aliquota.

Per completare la struttura legislativa dell'imposta patrimoniale, resta da fissare l'*altezza* e l'*andamento* dell'aliquota.

Quanto all'*altezza* nessun dubbio che essa debba essere mite: oltre ai consueti, vecchi ma sempre apprezzabili argomenti in favore della moderazione fiscale in ogni campo tributario, due nuovi se ne possono addurre, che sono particolari alla imposta patrimoniale.

Essendo essa la integrazione della imposta complementare sul reddito e dovendo servire a perequare la imposizione dei redditi di capitale in confronto ai redditi di lavoro, conviene sia per lo meno non superiore alla differenza di peso che dovrebbe intercedere fra i redditi di capitale ed i redditi di lavoro, differenza che, a calcoli fatti, si può ritenere oscillante intorno al 0,75 per mille del valore del patrimonio ed al più spingersi sino all'1 per mille del patrimonio medesimo.

Inoltre la patrimoniale deve essere la premessa della imposta successoria, consen-

tendo, mercè l'accertamento del patrimonio durante la vita del possessore, la notizia più esatta delle quote ereditarie che a suo tempo dovranno essere colpite nella trasmissione a carico degli eredi e legatari: è quindi del massimo interesse per la finanza il non dare un incentivo troppo forte all'occultamento del patrimonio, togliendo così alla finanza una delle armi migliori che la riforma presente vuole apprestare per crescere indirettamente e notevolmente il gettito della imposta successoria: questa sì può essere ad aliquote elevate, come sono già le aliquote attuali; ma perchè esse non siano dannose all'accertamento, occorre che il patrimonio si sia potuto accertare anche prima della morte dei *decuius* con una patrimoniale ad aliquota diremo così incoraggiante.

Quanto all'*andamento* dell'aliquota, la questione è se debba scegliersi l'aliquota proporzionale ovvero l'aliquota progressiva. La progressività della complementare sul reddito non porta alla *necessaria* conseguenza che la patrimoniale debba essere anch'essa progressiva. Uno studioso molto apprezzato nel campo della statistica, il professore Rodolfo Benini, della Regia Università di Roma, ha anzi largamente svolto una legge empirica intorno alla correlazione fra

redditi e patrimoni, da cui discenderebbe la conseguenza finanziaria che *una imposta proporzionale sul patrimonio funziona come se fosse un'imposta progressiva sul reddito.* La legge dice: *Se i redditi crescono in proporzione geometrica per* 2, *i patrimoni corrispondenti crescono* all'incirca *in progressione geometrica per* 3 ; o, in altre parole, a un reddito doppio di un altro corrisponde a un patrimonio non doppio, ma triplo di quello che corrisponde al secondo (1).

Nel seguente specchietto sono riprodotti i risultati dei calcoli che il Benini, fondandosi per i redditi sulla statistica delle tasse comunali applicate negli anni 1881-94 e, per i patrimoni, sulle statistiche della tassa di successione per gli esercizi 1890-91, 1892-93 1900-901, 1901-902 e 1902-903, ha compiuto per calcolare quali patrimoni corrispondono a dati redditi e per dedurre dalla correlazione così accertata le logiche conseguenze rispetto al significato di un'imposta proporzionale sul patrimonio. Nello specchietto sono riassunte due tabelline del Benini ed è aggiunta da noi l'ultima colonna:

---

(1) Rodolfo Benini, *Principii di statistica metodologica,* in *Biblioteca dell'Economista,* Serie V, Volume XVIII, pag. 332-339.

| Redditi (lire) | Patrimoni corrispondenti ai redditi controindicati (lire) | Ammontare di una imposta proporzionale dell'1 per mille sui patrimoni (lire) | La stessa imposta, se ragguagliata ai redditi corrispondenti alla colonna 1 equivale al | Il reddito totale della colonna 1 si divid | | L'imposta, di cui alla colonna 3, se ragguagliata al solo reddito del patrimonio, di cui alla colonna 5, equivale al |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Reddito al 5 per cento del patrimonio corrispondente | Reddito del lavoro personale del contribuente | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1.000 | 2.850 | 2,85 | 0,26 % | 143 | 877 | 2 |
| 2.000 | 9.016 | 9,02 | 0,45 | 451 | 1.549 | 2 |
| 4.000 | 29.170 | 29,17 | 0,73 | 1.458 | 2.542 | 2 |
| 8.000 | 85.700 | 85,70 | 1,07 | 4.285 | 3.715 | 2 |
| 16.000 | 233.300 | 233,30 | 1,41 | 11.665 | 4.335 | 2 |
| 32.000 | 572,800 | 572,80 | 1,79 | 28.640 | 3.360 | 2 |

Se ammettiamo essere dimostrata la teoria del Benini che i patrimoni crescono più velocemente dei redditi goduti dai loro possessori, discende logicamente che un'imposta *proporzionale* sul patrimonio (colonna 3) funge come imposta *progressiva* (colonna 4) in proporzione all'*intiero* reddito (colonna 1) del contribuente.

Senza discutere a fondo se ed entro quali limiti questa legge sia conforme ai fatti, si può consentire che essa sostanzialmente poggia sulla osservazione abbastanza sicura che quanto più cresce il patrimonio posseduto da una persona, tanto meno importante è la quota del reddito *totale* suo la quale deriva dal lavoro: in altri termini, a mano a mano che cresce il patrimonio, diminuisce il bisogno di lavorare, finchè il reddito *totale* risulta in tutto od in gran parte costituito solo da reddito di capitale. Se quindi si stabilisce una imposta *proporzionale* sul patrimonio, essa è altresì *proporzionale* alla parte del reddito che deriva dal patrimonio (colonna 7); ma è *progressiva* in rapporto al reddito *totale* (colonna 4), perchè il reddito di capitale o patrimoniale è una frazione *crescente* del reddito totale. La tesi enunciata dunque sembra nelle grandi linee conforme ai fatti risultanti

anche dalla osservazione comune, e feconda della accennata conclusione finanziaria.

Senonchè la conclusione che una imposta patrimoniale *proporzionale* funge come una imposta *progressiva* sul reddito *complessivo* del contribuente, è importante per chi attribuisca alla imposta patrimoniale un compito a sè e la fondi sopra una base autonoma. Lo stesso Benini, ad esempio, è d'opinione che « le spese dello Stato sono in parte destinate a costituire o reintegrare il patrimonio nazionale (tali le spese per costruzioni di ferrovie, di strade ordinarie, di porti, di fortificazioni, di navi da guerra, ecc.) e sembra logico che esse siano sostenute dai cittadini piuttosto in proporzione dei loro patrimoni, dei loro redditi; in parte invece si fanno per l'esercizio ordinario dei pubblici servizi, senza che lascino traccia nel patrimonio; e a questa parte dovrebbero concorrere i cittadini in proporzione dei loro redditi ». Discutere se esista davvero una base autonoma per i due grandi gruppi d'imposta sul patrimonio e sul reddito, ci porterebbe troppo lontano; essendo l'opinione affermativa evidentemente fondata sull'ipotesi che sia possibile precisare a chi massimamente tornino di « vantaggio » o di « beneficio » queste o quelle pubbliche spese;

ipotesi che non può accettarsi come attendibile, e che anzi si presta ad essere seriamente contestata. Non saprebbesi pertanto vedere quale sia lo scopo particolare, la base autonoma dell'imposta patrimoniale, la quale a parer nostro si giustifica soltanto come una branca del grand'albero della imposizione sul reddito, avente per iscopo di colpire maggiormente i redditi dei capitali economici o materiali in confronto ai redditi dei capitali personali. Dato questo punto di partenza, è vero che l'imposta proporzionale sui patrimoni è progressiva sui redditi (colonna 4) quando però si parta dalla premessa di confrontare l'imposta sul patrimonio al reddito *totale* del contribuente; composto di redditi patrimoniali e di redditi di lavoro: senonchè il confronto, così istituito, non soddisfa pienamente; perchè l'imposta patrimoniale grava non sul reddito *totale*, bensì sul solo reddito derivante *da un patrimonio* o *capitale* ed ha la funzione *specifica* di colpire questo reddito di più degli altri redditi di lavoro: onde fa d'uopo sapere non quale sia il peso dell'imposta patrimoniale su *tutto* il reddito, peso la cui conoscenza non ha una vera portata per la soluzione del problema, bensì quale sia il peso dell'imposta patrimoniale sulla *parte*

del reddito che deriva dal patrimonio. Orbene, tale peso è proporzionale se l'imposta patrimoniale è proporzionale (col. 7) e può diventare progressiva soltanto se l'imposta è fatta progressiva sul patrimonio.

Questa discussione mette in luce come non esiste, per noi che concepiamo l'imposta patrimoniale come una branca dell'imposta sul reddito alcuna ragione di *principio* per decidere fra proporzionalità e progressività diversa da quelle che ci possono far scegliere fra i due metodi di trattamento nell'imposta sul reddito: onde se si è ritenuto conveniente applicare il principio della progressività al reddito, non vi sarebbe nessun motivo per non applicarlo ugualmente al patrimonio.

Per quali ragioni dunque, esclusa quella di principio, si è ritenuto opportuno di istituire nel disegno di legge l'imposta patrimoniale col criterio della proporzionalità? Per ragioni in parte permanenti ed in parte transitorie; ragioni gravi da cui non si può fare astrazione quando si voglia compiere opera praticamente efficace.

È transitoria la ragione della novità del tributo. L'imposta complementare sul reddito può dirsi, sotto un certo aspetto, un vecchio istituto in Italia, e ben noto a mol-

tissimi contribuenti col nome di tassa di famiglia: essa è già soggetta, almeno nelle maggiori città, a complicazioni di progressività, di detrazioni per debiti o per carichi di famiglia; quindi il suo funzionamento, come imposta di Stato, non incontrerà difficoltà apprezzabili: invece l'imposta patrimoniale è una novità nell'ordinamento tributario italiano; ed occorre introdurla ed acclimatarla presentandola sotto la forma semplice della proporzionale e con aliquota non preoccupante, come è quella dell'1 per mille.

È permanente invece la ragione tecnica della maggiore spinta alle evasioni che rappresenta la progressività; ma non sarebbe certo argomento bastevole ad escludere la proporzionalità nei sistemi tributari; e noi infatti non ce ne siamo preoccupati nel creare la struttura della imposta complementare: ma è argomento bastevole per concludere alla convenienza di serbare il carattere della proporzionalità ad almeno una delle branche della imposta patrimoniale. Già fu osservato ripetutamente che nessun tributo deve essere considerato in sè stesso perchè tutti si integrano a vicenda: ora l'imposta successoria, — che è forse la più perfetta patrimoniale, per quanto esatta a sbalzi di tempo e con modalità logica-

mente connesse alla sua indole di tributo prelevato sugli eredi e legatari — è già fortemente progressiva; e sebbene non sia in fatto conforme al vero che questo carattere influisca sfavorevolmente sul suo gettito, è prudente che accanto ad essa esista una patrimoniale propriamente detta, la quale sia proporzionale e non presenti il difetto, sia pure esagerato dai tecnici, di spingere all'abbassamento degli imponibili.

La finanza rinuncia, è vero, alla applicazione della progressività nella patrimoniale, ed al maggior gettito *potenziale* che se ne potrebbe ricavare; ma fa ciò nel suo interesse, allo scopo di meglio riuscire all'accertamento degli imponibili; e di servirsi di questo migliore accertamento per determinare a suo tempo i valori delle quote ereditarie soggette alla ben più accentuatamente progressiva imposta successoria. È in fondo una rinuncia provvisoria, fatta coll'intendimento di poter ricuperare in seguito tutto ciò a cui si credette prudente rinunciare.

## Capitolo III.

### La valutazione dei beni.

Il problema del come valutare i beni costituenti patrimonio, problema che avrebbe potuto presentare difficoltà gravi, se l'imposta patrimoniale fosse stata creata a sè, diventa solubile senza ingombro di troppo lavoro amministrativo, dato che essa è una semplice integrazione della imposta complementare sul reddito. È inutile fare sempre una valutazione indipendente per tutti i beni facenti parte del patrimonio, quando esiste già una valutazione del reddito relativo: alla valutazione indipendente si può procedere quando esistano quotazioni di mercato, facilmente accertabili, o quando al capitale non corrisponda reddito: in tutti gli altri casi si può procedere, capitalizzando i redditi ad opportuni tassi di interesse.

E prima parliamo delle *valutazioni autonome dei beni capitali costituenti il patrimonio.* Queste si fanno:

*a) per le aree fabbricabili:* Non si può

per esse assumere la capitalizzazione del reddito agrario dominicale, la quale sarebbe troppo inadeguata al prezzo corrente di mercato: non si potrebbe assumere neppure il valore accertato ai fini della imposta sulle aree fabbricabili: a parte il fatto che l'imposta stessa esiste in pochissime città italiane; a parte i difetti che l'imposta stessa presenta dal punto di vista tributario, sta di fatto che i valori accertati ai fini di quella imposta non hanno nulla a che vedere con i valori correnti di mercato, i quali unicamente possono essere base di imposizione per un tributo che voglia colpire il patrimonio reale del contribuente; anzi quei valori debbono, per ragioni extra tributarie, che qui non è il caso di discutere e di giudicare, rimanere fissi persino per 25 anni, in evidente contrasto con tutti i canoni fiscali, i quali vogliono accertati e colpiti valori effettivi e non valori immaginari e storici. Perciò l'articolo 102 afferma che le aree fabbricabili debbono essere valutate in base al prezzo di mercato;

*b*) *per i crediti :* Base di imposizione è qui l'importo *nominale* del credito; il quale è appunto uguale al valore patrimoniale del credito stesso: può darsi tuttavia che si tratti di credito di riscossione difficilissima;

ed in tal caso, quando concorrano le condizioni necessarie per la sospensione della iscrizione in ruolo agli effetti dell'imposta normale (articolo 59) può essere consentita una riduzione sul valore nominale. Per i crediti improduttivi d'interesse e non esigibili immediatamente si è seguìta la regola di assumere a base l'importo nominale sotto deduzione dell'interesse composto del 4 per cento (tasso legale civile) fino alla data di scadenza ;

*c) per le azioni, le obbligazioni, le cartelle di prestito ed altri titoli emessi da società, provincie, comuni ed altri enti :* Per questi titoli esistono quotazioni di borsa; ed esse perciò si dovranno assumere a base: se quotazioni di borsa non esistono, si assumeranno i prezzi effettivi fattisi sul mercato, da valutarsi dalle Commissioni erariali delle imposte; in ogni caso la valutazione si farà sulla base del prezzo medio di mercato dell'anno precedente a quello in cui si fa la dichiarazione.

Una seconda categoria comprende le *valutazioni indirette del capitale mercè la capitalizzazione dei redditi;*

*a)* I *terreni* ed i *fabbricati* sono valutati capitalizzando al 4 per cento il reddito netto determinato a norma degli ar-

ticoli 73 e 74, ossia il netto da spese e perdite e da imposte e tasse d'ogni specie: questa norma ha per iscopo di evitare che siano eccessivamente gravate da imposta le piccole e medie proprietà rustiche in confronto alle grandi, come avverrebbe se si assumesse a base il valore corrente di mercato: è ben noto invero che i piccoli appezzamenti di terreno vengono dai coltivatori desiderosi di terra capitalizzati al 3, al 2 e talvolta all'1 per cento di interesse; mentre a mano a mano che sale l'estensione del fondo cresce il tasso del frutto del capitale investito nella terra: ecco perciò quali sono i risultati della composizione patrimoniale a seconda che si assume il criterio del valore corrente o quello della capitalizzazione del reddito netto al tasso uniforme del 4 per cento; supponendo invariato in L. 100 il reddito netto per ettaro: (*v. pag.* 310).

Il metodo adottato, il secondo, è altresì più comodo alla finanza, come quello che evita l'indagine difficile sui prezzi correnti e può servire di controllo alla ricerca che essa deve fare — e che non sempre riesce a fare con successo — dei prezzi correnti in tema di tasse di registro (trapassi a titolo oneroso e gratuito).

*b*) I *censi*, i *canoni*, i *livelli* e le altre

| PROPRIETÀ | Estensione | Reddito netto | Metodo del valore corrente di mercato | | | Metodo della capitalizzazione del reddito al 100 per 4 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Prezzo corrente per ettaro | Prezzo totale del fondo | Imposta patrimoniale all'1 ‰ | Prezzo presunto per ettaro | Prezzo totale del fondo | Imposta patrimoniale dell'1 ‰ |
| | Ettari | Lire | Lire | Lire | Lire | Lire | Lire | Lire |
| Piccola . . | 2 | 200 | 4.000 | 8.000 | 8 | 2.500 | 5.000 | 5 |
| Media . . | 20 | 2.000 | 2.500 | 50.000 | 50 | 2.500 | 50.000 | 50 |
| Grande . . | 200 | 20.000 | 2.000 | 400.000 | 400 | 2.500 | 500.000 | 500 |

*prestazioni che abbiano carattere perpetuo* si valutano in ragione del 100 per 4 del rispettivo ammontare; a meno che dalle particolari convenzioni o da leggi o consuetudini vigenti non risulti che essi debbano essere valutati altrimenti.

*c*) Per i *beni costituenti l'attivo netto delle aziende commerciali*, gestite sia da individui singoli, come da Società in accomandita semplice, in nome collettivo o da associazioni di fatto, era difficile stabilire un unico criterio di valutazione. È questo il grande scoglio in cui inciampano oggi gli accertamenti in materia di tasse di registro; rispetto a cui spesso la materia imponibile sfugge per la difficoltà di valutare il valore delle scorte di magazzino, dell'avviamento e di altre attività industriali e commerciali. Accade non di rado che, aperta la successione di negozianti, iscritti nei ruoli della ricchezza mobile per somme cospicue, finchè erano in vita, non si possa accertare alcun asse ereditario, o si accertino somme esigue. Si è creduto per ciò necessario che, senza trascurare tutti i possibili elementi di valutazione (esame dei libri di commercio), si dovesse avere riguardo al reddito di categoria *B* inscritto agli effetti dell'imposta normale e capitalizzare questo ad un dato

tasso di interesse per ottenere il patrimonio dell'azienda. Non sarebbe stato possibile indicare però nel testo di legge un unico tasso di capitalizzazione, come si fece per i terreni, le case, ed i canoni e censi; poichè, mentre in questi ultimi casi l'errore massimo nell'adoperare tale unico criterio è sempre piccolo, il reddito delle aziende commerciali si capitalizza a tassi differentissimi a seconda della dimensione dell'impresa, della sua antichità e continuità, della proporzione del capitale al lavoro nella produzione del reddito: parve perciò buon consiglio fissare soltanto, tra l'8 ed il 20 per cento, gli estremi dei tassi di capitalizzazione, lasciando alle Commissioni di applicare il tasso più conveniente all'indole di ogni singola impresa.

Occorreva stabilire altresì i criteri per la valutazione dei beni, rispetto ai quali *la nuda proprietà spetti a persona diversa da quella che ne ha l'usufrutto, l'uso o l'abitazione:* ed ecco quelli adottati:

*a*) La nuda proprietà è valutata ad un prezzo uguale alla differenza fra il valore nell'intiera proprietà ed il valore attribuito all'usufrutto, uso od abitazione (articolo 104);

*b*) Il valore attuale da attribuirsi ai

diritti di uso, usufrutto od abitazione si calcola scontando le singole annualità di reddito alla ragione composta del 4 per cento se trattasi di diritti la cui scadenza è esattamente conosciuta, ed alla ragione composta del 4 per cento con riguardo alla vita probabile del reddituario se trattasi di diritti che cesseranno con la morte di lui (art. 105).

*c*) Per analogia, lo stesso metodo si adopera per la valutazione delle rendite temporanee e vitalizie (art. 105).

L'art. 108 provvede al caso del cittadino che sia stato iscritto come contribuente all'imposta complementare non sulla base, o non completamente sulla base, di valutazioni *analitiche* dei singoli cespiti di reddito; bensì in tutto od in parte per effetto del procedimento indiziario portato dall'art. 81: la norma dell'art. 108 merita di essere conservata, perchè, essendo ben difficile che i redditi impiegati in titoli diano un rendimento minore del 4, la capitalizzazione fiscale a questo tasso sarà un incentivo alla denuncia.

A questo proposito giova avvertire che per l'applicazione della imposta ai titoli non nominativi il metodo è logicamente quello stesso che fu già esposto a proposito

della complementare sul reddito (articolo 88 ed 89). Per l'erario è indifferente che l'imposta dell'1 $^{o}/_{oo}$ sia pagata dall'ente debitore o dal possessore del titolo; ma, poichè questi ha già avuto interesse a denunciare il titolo agli effetti della complementare sul reddito, ed avrà inoltre per lo più interesse di far constare il valore effettivo dei suoi titoli per non subire l'applicazione della imposta sul 100 per 4, accadrà quasi sempre che il contribuente denunci i titoli e paghi direttamente l'imposta. Ove il contribuente non faccia constare di aver denunciato il titolo, l'imposta sarà pagata dall'ente che ha emesso il titolo stesso, con rivalsa sul primo dividendo od interesse annuale da pagarsi al possessore.

Può però darsi che l'imposta patrimoniale sia dovuta, perchè il titolo ha un valore corrente di borsa, sebbene temporaneamente non dia dividendo od interesse: è un caso analogo a quello delle aree fabbricabili, le quali hanno un valore patrimoniale e debbono essere soggette alla imposta, sebbene non diano reddito: ma anche da una simile ipotesi se il contribuente non abbia denunciato il titolo, la imposta dovrà essere anticipata dall'ente, il quale avrà diritto di rivalersene sul primo divi-

dendo che pagherà o sul prezzo capitale del titolo, all'atto del suo rimborso. Ad ogni modo, non potrà mai accadere che l'erario perda ciò che gli è dovuto.

Non rimane ora se non dar conto brevemente della disposizione contenuta nell'articolo 120.

Ripetutamente si è detto che l'imposta patrimoniale, apprezzabile in se stessa pel suo gettito, doveva essere considerata da un lato come integrazione dell'imposta complementare sul reddito e dall'altro come premessa all'imposta successoria. Anche se nulla fosse statuito al riguardo, ragion vorrebbe che l'asse ereditario del *decuius* non fosse valutato ad una somma inferiore a quello che aveva il patrimonio suo nel momento della morte: ma parve necessario, nell'interesse della giustizia e dell'erario che tale norma fosse esplicitamente sancita nel disegno di legge. Di qui la disposizione secondo la quale, allorchè avvenga la morte del contribuente, il valore dei beni costituenti l'asse ereditario, agli effetti della tassa di successione non può essere ritenuto inferiore a quello accertato per la imposta sul patrimonio alla data della morte. Nulla vieta che si faccia un accertamento superiore, potendo darsi che la finanza riesca a scoprire

attività che sono soggette all'imposta successoria, sebbene non fossero soggette alla imposta patrimoniale, od attività che non si poterono scoprire, nemmeno col metodo indiziario, durante la vita del contribuente: ma almeno si avrà un punto fermo, al disotto del quale non si potrà scendere. Non è soverchio ottimismo affermare che da questa norma deriveranno i più benefici risultati a pro della pubblica finanza ed insieme della equa ripartizione dei tributi.

## TITOLO QUARTO.

### L'accertamento della materia imponibile; la procedura contenziosa e le altre disposizioni comuni alle tre imposte.

Le modificazioni e innovazioni fin qui illustrate, in rapporto all'ordinamento della imposizione diretta, non potrebbero avere un utile risultato, se, ad integrazione di esse, non fossero introdotti opportuni mutamenti nella parte procedurale dell'ordinamento stesso.

Non è di oggi soltanto il lamento, in mille guise ripetuto, per gli errori di valutazione della ricchezza imponibile e per le conseguenti sperequazioni; per la mal congegnata procedura contenziosa; per la complessità e lentezza dei procedimenti, a cui deve assoggettarsi chi dallo Stato debba ripetere l'indebito; per il difetto di opportune sanzioni o per la inosservanza di norme, che, in rapporto alle sanzioni stesse, sono attualmente in vigore; ed anche per la mancanza di dispo-

sizioni che, ben disciplinando la condizione giuridica di coloro, a cui la legge affida il delicato e difficile compito di valutare l'altrui ricchezza per sottoporla a tributo, giovino insieme ad assicurarne la indipendenza ed a meglio delinearne la responsabilità.

Su tutti questi punti si è portata l'attenzione del Governo, il quale include perciò nel disegno di legge una serie di opportune proposte relative al funzionamento, rivolte tutte al conseguimento della giustizia nel campo dell'applicazione dei tributi. Nella ricerca dei mezzi più idonei, per altro, il Governo è stato mosso da una costante preoccupazione: quella di rifuggire da ogni forma di procedimento, che apparisse vessatoria o che potesse paralizzare o intralciare il libero svolgimento dell'attività economica del paese, base fondamentale di una salda finanza dello Stato.

Che se ciò malgrado, a qualche indispensabile rigore si è dovuto ispirare la legge in questa parte, deve ricercarsene la ragione nel fine precipuo, non mai perduto di vista, di impedire il dilagare delle evasioni per opera di coloro che meno avvertono il senso dei loro doveri verso il pubblico erario, troppo spesso impunemente danneggiato, col conseguente più oneroso aggravio di chi, dotato

di più squisita coscienza civica, non nasconde o non nega la esistenza della propria ricchezza imponibile.

Ma, dell'opera a tal fine compiuta e delle proposte, che si è creduto di formulare, converrà per ogni singolo punto trattare, per poter mettere in risalto le ragioni che ne giustificano il fondamento.

## Capitolo I.

### Le giunte di stima.

La vigente legislazione sull'applicazione delle imposte dirette affida le operazioni di accertamento dei redditi ad un solo funzionario, l'agente delle imposte; investito, a tal fine delle più ampie facoltà. Fatta eccezione per il reddito dei terreni, che, a causa della catastazione, non richiede alcun processo di valutazione e di accertamento da parte degli uffici che provvedono all'applicazione dell'imposta relativa, ogni altro reddito soggetto alle due imposte sui fabbricati e sulla ricchezza mobile, deve essere accertato dagli agenti.

Non occorre qui prospettare le difficoltà gravissime che si frappongono all'opera di questi funzionari, i quali, non sempre giustamente apprezzati nel compimento di un dovere delicatissimo e di alto interesse sociale, circondati talora da un'aura di impopolarità, che artificiosamente intorno ad essi si crea, sono bene spesso impotenti a superare

ostacoli ed a vincere resistenze, con l'effetto ultimo di errori e di sperequazioni, i quali, oltre a danneggiare gli interessi dell'erario, sono fomite di malcontento per coloro che, nei confronti con altri, si ritengono più onerosamente gravati.

Per ciò che riguarda più specialmente l'imposta di ricchezza mobile — il tributo principe del vigente sistema d'imposizione diretta — le difficoltà e gli inconvenienti segnalati si accentuano notevolmente per alcuni redditi che vi sono soggetti, quelli, cioè, che derivano dall'esercizio d'industrie, commerci o professioni.

Se la valutazione dei redditi industriali e commerciali, conseguiti da enti obbligati alla compilazione e alla pubblicazione dei relativi bilanci, importa ricerche e constatazioni poggiate sopra dati positivi, che è sempre possibile controllare e vagliare, non altrettanto può dirsi per i redditi della stessa natura, colpiti al nome di altri contribuenti, per i quali occorre fondarsi prevalentemente sugli indizi e sulle presunzioni; e quindi attraverso un procedimento, il quale è di tanto più fallace di quanto più difettosa è la conoscenza degli elementi di fatto, da parte di chi deve quel procedimento applicare.

Ciò va detto, naturalmente, anche per

tutti i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, per i quali, la valutazione deve appoggiarsi sopra dati di fatto, che, ancor meno dei redditi industriali e commerciali, hanno una constatabile manifestazione esteriore: onde, affidare questo compito ad un sol uomo, così come l'odierno ordinamento dispone, significa lasciare aperto l'adito a tutti gli errori che la imperfetta conoscenza dei fatti comporta. Perciò noi abbiamo ritenuto subito di dover porre a base della riforma la creazione, per gli accertamenti, di un corpo collegiale, che porti il contributo di una più vasta e precisa conoscenza di uomini e di cose, sicchè restino meglio tutelati l'interesse dell'erario e quello della giustizia.

Per verità la istituzione di questo corpo collegiale non può neppur dirsi radicalmente innovatrice, giacchè, nel vigente assetto dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile, esiste una norma che affida alle giunte municipali il còmpito di redigere e annualmente aggiornare le liste dei contribuenti; ma è una norma che, in fatto, arreca poco o niun giovamento, tutto riducendosi, il più delle volte, ad un lavoro che compiono gli uffici comunali e che è limitato alla semplice indicazione di coloro che nel Comune esercitano industrie, commerci, arti o professioni,

mentre il còmpito veramente ponderoso della ricerca ed esatta determinazione del reddito resta affidato all'agente delle imposte.

Ora questo istituto appunto, che già in germe la vigente legislazione contiene, si è voluto perfezionare e rendere veramente utile proponendo che una giunta di stima, presieduta dal capo dell'ufficio erariale delle imposte (l'agente) debba procedere alla valutazione del reddito da accertare in confronto dei singoli. Sono le proposte di questo collegio, che, sostituite a quelle del solo agente delle imposte e notificate al contribuente, aprono l'adito al reclamo amministrativo o avanti le Commissioni giudicanti, con che si inizia la fase contenziosa della procedura di accertamento dei redditi.

Certo è che, un ordinamento così congegnato, richiede nei componenti de le giunte di stima, oltre che specchiatezza di rettitudine e perfetta conoscenza di uomini e di ambiente, anche la maggiore indipendenza, di fronte ai partiti e alle influenze locali: il qual fine ritiensi possa essere conseguito affidando la nomina dei singoli membri all'autorità giudiziaria, che li sceglierà fra i componenti le Commissioni giudicanti di primo grado, delle quali più innanzi. La sola presidenza resta affidata al funzionario delle

finanze, il capo dell'ufficio erariale delle imposte: egli, peraltro, viene ad assumere nel nuovo ordinamento una figura la quale, mentre conferisce a lui ed allo Stato, che in questo campo egli rappresenta, dignità e prestigio assai maggiore che per il passato, ne orienterà l'atteggiamento e le attribuzioni in tal guisa, da ridurle a vere e proprie funzioni di amministrazione della giustizia tributaria.

Così costituite, le giunte di stima avranno competenza ad effettuare, nel campo delle imposte dirette, tutte quelle operazioni di estimazione che non si appoggiano, di regola, a dati di sicura veridicità e che, perciò è parso opportuno di non lasciare, come ora, alle attribuzioni dei soli uffici delle imposte.

Per ciò che riguarda più particolarmente l'imposta normale, resteranno sottratti alla competenza delle giunte di stima i redditi procedenti dai terreni, il cui ammontare, soggetto all'applicazione dell'imposta stessa, risulta già censito nei rispettivi catasti: è fatta solo eccezione pei redditi dei terreni bonificati, non ancora censiti, per i quali il progetto accoglie l'idea della imposizione sulla base del valor locativo, ed occorrerà pertanto un procedimento di valutazione, spesse volte presuntiva, che conviene affidare alle giunte di stima.

Sempre nei riguardi dell'imposta normale, un'altra classe dei redditi, la cui valutazione è sottratta alla competenza delle giunte di stima, è data da quelli che la vigente legge di ricchezza mobile colpisce come frutti del solo capitale (corrispondenti ai redditi di cat. $A_1$ dell'imposta normale) e da quei redditi, pure di carattere mobiliari, che, come oggi agli effetti della vigente imposta di ricchezza mobile, dovranno essere valutati, agli effetti della imposta normale, in base a bilancio: continueranno, questi redditi, ad essere valutati dagli uffici delle imposte, senza il concorso delle giunte di stima, dal momento che la valutazione stessa si appoggia a dati e documenti che, di regola, rendono possibile il controllo; ma quando, pur trattandosi di enti obbligati a compilazione ed a pubblicazione di bilancio, si ritenga doversi prescindere dai risultati di questi, per esservi fondato motivo di accertamento presuntivo, dovrà la proposta di valutazione affidarsi alle giunte di stima.

Tutti gli altri redditi soggetti all'imposta normale saran valutati e proposti dalle giunte di stima, a cui spetta altresì la competenza di *tutte* le valutazioni agli effetti delle altre due imposte: quella complementare sul reddito, e quella sul patrimonio.

Come vedesi, ben circoscritto è il campo in cui si svolge l'azione dei soli uffici delle imposte, e assai più vasto è quello in cui debbono operare le giunte di stima; le quali traendo profitto da tutti gli elementi di fatto che gli uffici delle imposte debbono — per loro attribuzione — raccogliere, e integrandoli con la conoscenza di uomini e di cose per parte dei singoli componenti, possono rendere opera sommamente utile ai fini supremi della giustizia nel campo dell'applicazione dei tributi.

A tanta latitudine di attribuzioni conveniva certo apportare un correttivo, il quale si trova, da un lato nella facoltà data al capo dell'ufficio erariale delle imposte, di chiedere la rettifica delle cifre proposte dalla giunta alla Commissione giudicatrice di primo grado; dall'altro nella facoltà nella Commissione stessa e di quella Provinciale di rettificare in aumento, e di propria iniziativa, le cifre predette, facoltà quest'ultima già conferita, anche nel vigente ordinamento, alle Commissioni di prima istanza.

Quando sia avvenuta la notificazione delle proposte, formulate dalle giunte di stima o dagli uffici erariali delle imposte, si inizia la procedura contenziosa, che converrà illustrare nelle linee generali e nelle innovazioni che il disegno di legge propone.

## Capitolo II.

### I Collegi giudicanti e il procedimento contenzioso.

È stata cura del legislatore di ogni tempo di preoccuparsi, ai fini della equa e razionale applicazione dei tributi, non solo degli organi di accertamento, ma anche e giustamente, di quelli chiamati alla risoluzione delle controversie. E mentre si cercò, da un lato, di accrescere ed avvalorare le facoltà dei funzionari delle imposte, si procurò, dall'altro, di porre in essere un sistema misto di organi amministrativi e giudiziari per il contenzioso tributario.

Ma i risultati non sono stati sempre quali si aveva ragione di attendere: lo svolgimento processuale per un numero di gradi non minore di sei, tre amministrativi e tre giudiziari, oltre all'eventuale rinnovamento in sede di rinvio; e il dualismo manifestatosi talvolta fra i vari organi giurisdizionali, non giovarono certo nè alla rapidità dei giudizi, nè al rendimento dei tribunali: lo sforzo ini-

ziale compiuto dal funzionario, che ha dedotto dalla realtà della vita economica gli elementi di imposizione, si va man mano attenuando attraverso le fasi del giudizio; la verità accertata si va velando agli occhi del giudice, a seconda che questi sia più lontano, nel tempo e nello spazio, dal momento e dal luogo in cui fu prima constatata. E nessuno perciò, osa negare la necessità di una riforma del nostro contenzioso tributario.

Sono note le origini dell'istituto.

La legge 14 luglio 1864 creò, per la prima volta, come *Commissioni di sindacato* quelle che poi furono le Commissioni mandamentali di prima istanza: vennero esse istituite al precipuo scopo di provvedere direttamente allo accertamento dei redditi e di sindacare le denuncie dei contribuenti; ma, più tardi, col decreto legislativo 28 giugno 1866, con la legge 11 agosto 1870, allegato *N*, n. 5784, e più specialmente con la legge 23 giugno 1877, divennero magistrature giudicanti e furono costituite con membri eletti dai Consigli comunali e dalle rappresentanze consorziali.

Molto fu discusso se tale magistratura di prima istanza dovesse essere presieduta dal pretore, ovvero da un presidente eletto nel seno della Commissione stessa, o, come fu stabilito, nominato dal Governo; incertezza

questa che è indice della varietà dei criteri prevalsi nell'ordinamento del contenzioso.

Le Commissioni provinciali, alla loro volta, si componevano, per la legge organica del 1864, di cinque membri, due nominati dal Consiglio provinciale, due dalla Camera di Commercio, ed il quinto, con funzione da presidente, dal Prefetto. Il decreto legislativo del 1866 vi fece predominare l'elemento governativo, disponendo che, dei cinque membri, uno fosse nominato dal Consiglio provinciale, un altro dalla Camera di Commercio e due dalla Direzione generale delle imposte, ferma la nomina del presidente da parte del Prefetto.

Della Commissione centrale taceva la legge del 1864. Il solo regolamento in data 14 agosto 1864, conferiva alcune attribuzioni, nei casi di duplicate iscrizioni o di conflitti tra Comuni e consorzi, ad una *Commissione centrale* composta di cinque membri effettivi e di quattro supplenti, nominati dal ministro delle finanze. Con decreto ministeriale 17 ottobre 1864 si provvide alla nomina di questi membri e si aggiunse: « alla Commissione medesima ver-
« ranno sottoposti dalla Direzione generale
« delle tasse e del demanio i quesiti e i dubbi
« che sorgono intorno alla esecuzione della
« legge e del regolamento; come pure i ricorsi

« che i Comuni facessero a senso dell'articolo 4 « della legge 14 luglio 1864 ».

Questa ulteriore attribuzione della Commissione centrale rappresenta già un primo passo verso il suo futuro orientamento di giurisdizione. Ma subito ne seguirono altri e più notevoli. Infatti, il decreto legislativo 18 giugno 1866 autorizzò il ricorso alla Commissione centrale contro le decisioni della provinciale per le questioni riguardanti « l'applicazione della legge »; il regolamento 7 novembre 1868 elevò il numero dei componenti; la legge 11 agosto 1870 conferì alla Commissione la « competenza di riconoscere e valutare l'esistenza di un reddito anche quando dal titolo non apparisce stipulato alcun interesse » il regolamento 25 ottobre 1870 elevò ancora il numero dei commissari: disposizioni tutte queste che vennero trasfuse negli articoli 48 e 50 del Testo unico 24 agosto 1877.

Tale cammino legislativo dimostra lo evolversi di queste istituzioni, che sorte modestamente e con mere attribuzioni amministrative, andarono gradatamente sviluppandosi, fino ad imporsi come veri organi giurisdizionali.

L'essersi così trasformati e sviluppati gli organismi iniziali, il permanere, ciò nonostante, della possibilità del ricorso dinanzi alla magistratura ordinaria, dopo esaurito

il procedimento dinanzi ai collegi amministrativi, ha dato vita a quella doppia garanzia giurisdizionale per un medesimo diritto, che è contraria ai principî generali e che costituisce, nell'attuale ordinamento, uno dei difetti precipui a cui devesi apportare rimedio.

Questo carattere anomalo dell'attuale ordinamento, dovuto ai periodi storici di sua successiva formazione, appare anche più manifesto, confrontando la sua applicazione alle controversie relative all'imposta fabbricati e a quella di ricchezza mobile. Per l'imposta di ricchezza mobile la legge del 28 maggio 1867, n. 3719, con disposizione trasfusa poi nell'articolo 53 del testo unico 24 agosto 1877, vietò di deferire all'autorità giudiziaria le controversie relative alla estimazione dei redditi: nessun divieto fu invece stabilito per le controversie relative all'imposta fondiaria, le quali, pertanto, anche nella parte concernente la estimazione, possono essere portate davanti al magistrato ordinario; cosicchè, nei riguardi dell'imposta stessa, il doppio ordine di giurisdizione non è limitato, come per l'imposta di ricchezza mobile, alle sole questioni concernenti l'applicazione della legge, ma si estende anche alle questioni riguardanti la valutazione dei redditi.

***

La discussione dottrinale svoltasi intorno a questo argomento rende avvertiti che le tendenze si sono orientate o verso la esclusività della funzione giudiziaria, essendosi da taluni ritenuto che il decidere delle controversie tributarie spetti al magistrato ordinario, in quanto esse si riducono ad una pretesa dello Stato sul patrimonio del contribuente e ad una difesa da parte di quest'ultimo; e da altri affermato che le controversie stesse sieno di esclusiva competenza dell'Amministrazione, giacchè non rappresenterebbero se non un sindacato per la revoca o per la modificazione dell'atto amministrativo, col quale l'imposta venne fissata dagli organi di accertamento.

Non si trovano tuttavia nei vari progetti di riforma tributaria, ricordati nella parte storica di questa relazione, innovazioni degne di nota circa la procedura contenziosa e l'ordinamento della giustizia tributaria, giacchè in quei progetti si faceva quasi sempre riferimento alla competenza dei magistrati ordinari dopo i provvedimenti delle Commissioni amministrative. Solo il disegno di legge *Gagliardo-Giolitti* del novembre 1893 introduceva una innovazione, disponendo che i ricorsi in tema di applicazione dell'imposta

sull'entrata dovessero risolversi in prima istanza dall'Intendente di finanza ed in seconda ed ultima istanza dinanzi ad una Commissione istituita nel capoluogo di distretto dell'agenzia, mantenendo ferma sempre l'azione del contribuente innanzi all'autorità giudiziaria. Questo mutamento di procedura si giustificava col notare che la istituenda imposta sull'entrata — così come era concepita in quel progetto — si riduceva ad un tributo applicato sopra la somma dei singoli redditi, già inscritti agli effetti delle tre imposte esistenti, senza il concorso di alcun accertamento induttivo, fondato sulle presunzioni e sugli indizi.

Il progetto *Rava*, più recentemente come vedemmo, predisposto ma non pubblicato, lasciava le Commissioni come nell'odierno ordinamento, modificando la loro competenza territoriale, che si rendeva circondariale e non più provinciale, ed il numero dei componenti la Commissione centrale, che da dodici era elevato a diciotto; esso inoltre negava ogni azione del contribuente innanzi il magistrato ordinario, salvo la competenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione nei soli casi di eccesso di potere e di regolamento di competenza.

Sarebbe fuori luogo soffermarci ad una

critica delle due tendenze dianzi enunciate. Un ordinamento del contenzioso tributario che si ispirasse a concetti puramente teorici, dimenticando le esigenze pratiche, sarebbe fondato sopra basi poco sicure e durevoli: solo contemperando il concetto scientifico con quello pratico si giunge, indirettamente, alla conciliazione delle due tendenze.

Tre concetti è sembrato doversi porre a base di un razionale ordinamento del contenzioso tributario: e cioè: 1° la necessità di fissare il carattere giurisdizionale degli organi che devono decidere delle controversie tributarie; 2° il danno di un sistema che ammetta la duplicità delle giurisdizioni; 3° la convenienza di dare al giudice delle controversie tributarie, non soltanto la precisa conoscenza del diritto, ma anche una particolare specializzata coltura ed il sussidio di cognizioni tecniche circa la formazione della materia imponibile e lo svolgersi dell'attività degli organismi industriali e commerciali.

Per ottenere quindi, una magistratura tributaria dotata della necessaria virtù di critica dei negozi giuridici e dell'attitudine a saper valutare i risultati della vita economica, ai fini della determinazione della ricchezza imponibile, non basta costituire il collegio giudicante di una sola categoria di giudici:

sembra invece che miglior risultato possa ottenersi chiamando a collaborare magistrati, funzionari dell'Amministrazione ed elementi che rappresentino competenze tecniche: occorre altresì che i corpi giudicanti siano circondati delle maggiori possibili garanzie e che, almeno nei primi gradi, sieno chiamati a farne parte i rappresentanti di corpi elettivi locali. Organi così costituiti possono non soltanto dimostrarsi squisiti interpreti del diritto finanziario, ma possono assurgere, nel loro ultimo grado, a vero istrumento di preparazione e di elaborazione del diritto medesimo, al qual fine dovrebbe rispondere la Commissione erariale centrale, così come risulterà meglio chiarito nel dar cognizione della sua composizione e della competenza ad essa attribuita.

In conformità ai criteri sovraesposti, nel sistema del disegno di legge la giustizia in materia di imposte dirette è amministrata:

*a*) dalla Commissione erariale mandamentale;

*b*) dalla Commissione erariale provinciale;

*c*) dalla Commissione erariale centrale;

*d*) dalla Corte di cassazione di Roma.

La Commissione mandamentale nel sistema proposto è in parte organo di accertamento dell'imposta: in effetto dal suo seno

è tratta la Giunta di stima, che deve, nei casi contemplati dalla legge, collaborare col capo dell'ufficio erariale alla formazione dell'atto amministrativo di imposizione del tributo. Ma, appena l'imposizione tributaria dà luogo a reclamo, sia da parte del contribuente che della Finanza, la Commissione mandamentale riesamina l'operato della Giunta di stima rifacendo, col concorso di tutti i suoi membri, il lavoro che hanno compiuto i proprii delegati. Sotto questo punto di vista la Commissione mandamentale rappresenta piuttosto una necessaria integrazione della Giunta che un organo a sè stante. Le norme di procedura, che saranno elaborate per questo primo stadio, renderanno più evidente il carattere sommario e prevalentemente amministrativo del suo operato, che sarà in modo precipuo diretto a conseguire i concordati. Ciò valga anche a giustificare la quatripartizione degli organi sopra cennati, che è effettiva soltanto nei casi in cui l'accertamento potrà prescindere dall'esame della Giunta di stima.

La Commissione mandamentale è costituita per metà da membri nominati dal presidente del Tribunale, e per l'altra metà da rappresentanti del Comune, ed è presieduta dal capo dell'ufficio erariale delle imposte del distretto. Il disegno di legge non

prefissa le categorie dalle quali saranno attinti i vari componenti, essendo sembrato necessaria la maggiore libertà per rendere più facile e migliore la scelta di persone idonee, che non sempre nei piccoli centri si possono ritrovare, se si prescrivono limiti ristretti. Ma se questa è la ragione per cui indicazioni di categorie non sono state fatte, è da tener presente che il presidente del tribunale non mancherà di scegliere, ove sia possibile, elementi giudiziari per dare all'istituto quella maggiore autorità e garanzia che deriva dalla presenza di magistrati.

Il ricordo dei precedenti legislativi ha posto in evidenza che nella formazione del sistema oggi vigente non si volle sancire che di regola le Commissioni avessero nel loro seno magistrati, e tanto meno fossero da essi presiedute. Il criterio allora era logico, perchè, prevalendo la natura amministrativa delle Commissioni, l'esclusione del magistrato era una conseguenza del rispetto dovuto alla sua funzione giurisdizionale, la quale si manteneva impregiudicata per l'esercizio del sindacato su l'operato delle Commissioni. Oggi, invece, prevalso il concetto unitario nella formazione degli organi del contenzioso tributario, la presenza del magistrato è desiderabile e desiderata per le stesse ra-

gioni per le quali allora venne esclusa. Ed il progetto non avrebbe mancato di esigerla sempre anche nelle Commissioni mandamentali, se fosse stato possibile conseguirla col nostro ordinamento giudiziario e con le ordinarie occupazioni dei giudici.

A sua volta il Consiglio comunale eleggerà i membri riservati alla rappresentanza comunale, scegliendoli dal proprio seno o fra cittadini che maggiormente affidano pel delicato incarico. Quando il comune è diviso in più mandamenti, la Commissione è unica per l'intero Comune; l'insegnamento dell'esperienza consiglia di abbandonare ogni dubbiezza al riguardo, giacchè, anche nelle città più popolose, divise in molti mandamenti, oggi l'unica Commissione comunale assolve debitamente il suo compito.

L'unicità della Commissione non esclude, però che per l'importanza e quantità di lavoro da compiere, nei Comuni, o nei Mandamenti di vasta estensione si renda talvolta necessario l'aumento del numero dei componenti la Commissione. In vista di ciò il progetto dispone che se il Comune o il Mandamento abbia una popolazione superiore ai 12.000 abitanti la Commissione possa, su proposta del presidente, essere composta di un numero maggiore di nove membri, serbata

sempre la proporzione già indicata fra i membri nominati dall'autorità giudiziaria e quelli eletti dal Consiglio comunale o dalla rappresentanza consorziale, con facoltà nell'amministrazione delle finanze di aggiungere in relazione all'aumentato numero dei componenti uno o più vice-presidenti.

Nel caso, poi, in cui il mandamento consti di più Comuni, era necessario stabilire delle norme per la designazione dei membri della Commissione, ed il disegno di legge, seguendo i precedenti analoghi, dispone che, in questo caso, ogni Comune allega una rappresentanza in ragione di un membro per ogni 1.000 abitanti o frazione di 1.000 abitanti, ma in numero non maggiore di cinque, ed il consorzio delle rappresentanze designi i membri della Commissione.

Per agevolare, inoltre, il lavoro della Commissione stessa, questa potrà suddividersi in sotto-commissioni.

Esposta la costituzione della Commissione mandamentale, è opportuno soffermarsi un momento sulla figura del presidente, che nel primo periodo di accertamento delle imposte, acquista un singolare rilievo, essendo a lui affidata la maggior parte del lavoro delle indagini occorrenti.

Come si è in altra parte accennato, la

scelta di questi funzionari e la loro carriera sono state ordinate secondo la maggiore importanza che l'ufficio assume nella proposta riforma. Qui la duplice figura dell'agente appare in tutta la sua efficienza. Da una parte egli continua ad essere il vero organo amministrativo, che deve accertare la ricchezza nazionale nei suoi elementi costitutivi, con quella ricerca paziente e diligente, che è ormai proverbiale nella classe di questi funzionari; con quella delicatezza e con quel garbo, che giovino a rendere persuasiva la sua azione; con quella imparzialità che è la precipua garanzia del successo di ogni legge di imposta; ma dall'altra parte egli eleva le sue funzioni con l'ordinamento dei risultati delle indagini, la critica giuridica delle stesse, e l'applicazione della legge, osservando insieme il rigore di un agente fiscale e la coscienziosità di un magistrato; e deve ricordare che potrà essere chiamato a riesaminare come giudice ciò che ha operato come funzionario.

Avverso le decisioni della Commissione erariale mandamentale è ammesso ricorso alla Commissione erariale provinciale, il primo e vero tribunale del contenzioso tributario, dato il particolare carattere già illustrato delle Commissioni mandamentali. Non è a far meraviglia se questi tribunali sono isti-

tuiti soltanto nei capoluoghi delle provincie. La concentrazione delle funzioni giurisdizionali è una tendenza manifesta di tutti gli ordinamenti più recenti: con essa si aggiunge l'elevazione della funzione, una maggiore uniformità di giurisprudenza, un più ponderato esame nella proposizione dei reclami. D'altra parte l'ordinamento provinciale esiste anche nel sistema in vigore, giacchè oggi anche il contribuente che suole percorrere gli stadi amministrativi del giudizio prima di iniziare l'azione davanti all'autorità giudiziaria, è obbligato a far ricorso all'organo provinciale avverso le decisioni di quello mandamentale: col nuovo sistema, anzi, lo sforzo del contribuente per adire il magistrato con sede nel capoluogo della provincia ha risultati più pratici perchè più decisivi, non trattandosi più di una fase preparatoria, ma di un grado dell'unico giudizio.

La Commissione provinciale è costituita con gli stessi criteri della mandamentale, ma la designazione dei singoli membri è fatta con maggiore specificazione delle categorie fra cui debbono essere scelti i giudici e delle autorità che debbono designarli. Al presidente del tribunale è sostituito il presidente della Corte di Appello: al Consiglio comunale quello provinciale; ed a queste autorità sono

stati aggiunti la Camera di commercio e il Ministero delle finanze, la prima perchè dia affidamento alla numerosa e laboriosa categoria dei contribuenti che traggono i loro redditi dalle industrie e dai traffici, il secondo perchè concorra con gli elementi tecnici dell'Amministrazione al più razionale ordinamento del collegio. I componenti della Commissione provinciale normalmente sono sette, ma è data facoltà al Governo di accrescerne il numero nel caso di bisogno, serbato sempre il rapporto tra i membri delle varie categorie.

L'attività giurisdizionale della Commissione provinciale non è sostanzialmente diversa da quella che attualmente viene esercitata dalla Commissione di appello; è, quindi, il caso di illustrare i pochi articoli che disciplinano il loro funzionamento. È opportuno, tuttavia rilevare che il disegno di legge porta una notevole precisazione dei poteri del collegio nella estimazione del reddito. È stato a tal fine disposto che le Commissioni possono riconoscere la esistenza di un reddito e valutarlo secondo il contenuto sostanziale e gli effetti dell'atto, anche quando non vi corrispondano il titolo e la forma apparente. Tale dizione legislativa, già sperimentata nel nostro diritto positivo finanziario, mira a fare sparire tutte le controversie giu-

risprudenziali, che si agitano circa i limiti dell'istituto della estimazione.

Al sommo della giurisdizione contenziosa finanziaria sta la Commissione erariale centrale per l'esame dei ricorsi avverso le decisioni della magistratura provinciale. La Commissione centrale non ha più nel disegno di legge, la duplice funzione odierna di Corte di cassazione amministrativa per le questioni di diritto e di Corte suprema di terza istanza per i casi speciali di valutazione della esistenza e misura dei redditi presunti. Essa è riordinata come magistratura con pienezza di giurisdizione tanto sul diritto quanto sul fatto controverso, sul quale pronunzia l'ultima parola. Questa pienezza di giurisdizione appariva necessaria per effetto della soppressione di qualsiasi successivo esame innanzi al magistrato ordinario, e per la singolare natura, a cui più volte si è accennato, della Commissione mandamentale, per cui in sostanza il contribuente non avrebbe avuto, in caso diverso, che un solo grado di completo giudizio innanzi la Commissione provinciale.

Questa innovazione, che rappresenta la maggiore tutela che il disegno di legge assicura al contribuente, per l'autorità e la competenza del supremo consesso giurisdizionale

finanziario, poteva presentare un solo inconveniente, quello di accrescere smisuratamente il numero dei ricorsi alla Commissione centrale, che si sarebbe trovata incapace di fronteggiare tanto lavoro. Ma a ciò il progetto pone un duplice rimedio: da una parte l'aumento del numero dei componenti della Commissione centrale, consigliato anche dalla istituzione della nuova imposta complementare progressiva e di quella sul patrimonio, ed il suo funzionamento in più sezioni; dall'altra, la prescrizione di un deposito; senza del quale non si darà adito al ricorso; deposito, che, come quello pei ricorsi di revocazione e cassazione, funzionerà da remora alla eccessiva litigiosità, andando incamerato in caso di rigetto del gravame.

La Commissione centrale è costituita da quindici membri, di essi, sei magistrati di grado non inferiore a consigliere di cassazione o parificato, uno dei quali sarà il presidente; sei funzionari dell'Amministrazione finanziaria di grado non inferiore a direttore capo di divisione; tre cultori delle discipline finanziarie ed amministrative, scelti a preferenza nel corpo accademico ed universitario fra gli insegnanti che non esercitano l'avvocatura.

I criteri con cui la Commissione è composta

si giustificano facilmente. La presidenza affidata ad un alto magistrato giudiziario e la inclusione di altri cinque magistrati di cassazione manifestano il prevalente carattere giudiziario della Commissione; la presenza dei funzionari della finanza reca il contributo del tecnicismo e la conoscenza immediata del funzionamento degli istituti di diritto finanziario; quella infine dei cultori di diritto finanziario amministrativo mira ad animare l'attività del collegio con lo spirito rigoroso e sistematico della scienza e della indagine dottrinale.

Per rendere più agevole il lavoro della Commissione il progetto dispone, come si è accennato già, che essa si divida in tre sezioni di cinque membri ciascuna; il Regolamento dirà come il Presidente distribuirà il lavoro fra le tre sezioni.

Giova qui ricordare che la Commissione erariale centrale, oltre le funzioni di magistrato di terza istanza, ha le seguenti particolari attribuzioni:

*a*) risolve le questioni relative alla doppia iscrizione di un contribuente per gli stessi cespiti imponibili nei ruoli di due provincie diverse e conosce i conflitti che sorgono fra due e più Comuni, sia circa il luogo di imposizione sui redditi o sul patrimonio di un

contribuente, sia circa la ripartizione dei redditi o del patrimonio agli effetti dell'applicazione della sovraimposta da parte dei Comuni medesimi.

*b*) esercita poi, a sezioni unite, la funzione consultiva, con esprimere, di sua iniziativa o per invito del ministro, parere: 1° sui criteri di massima per la valutazione indiziaria del reddito complessivo del contribuente; 2° sui criteri opportuni da adottare, affinchè la valutazione dei redditi e dei patrimoni si compia perequatamente in tutto il territorio del Regno; 3° sulle riforme le quali, tenuto conto dell'esperienza, si addimostrino opportune alla migliore applicazione dei principî informatori della legislazione vigente nella materia delle imposte sui redditi e sui patrimoni; 4° sulla compilazione eventuale di testi unici, di regolamenti, di normali ed in genere di tutto quanto abbia tratto alla elaborazione tecnica delle fonti di diritto nel campo delle imposte sui redditi e sui patrimoni.

La prima di queste attribuzioni è riprodotta dalla legge vigente e mira a determinare il giudice nei conflitti di competenza per territorio. La seconda attribuzione anche trae origine da disposizione in vigore, già ricordata, ma riceve una integrazione, che serve sia a far rivivere una funzione, che a

torto non si è creduto di eccitare per lungo periodo, tanto da far ritenere che per desuetudine fosse soppressa; sia a rendere più fattivo ed adeguato il concorso che il supremo consesso può dare al Governo anche nella preparazione delle leggi e nell'esercizio del potere regolamentare.

Col giudizio della Commissione centrale si chiude il processo ordinario di una controversia tributaria. Ma una riforma che sopprimesse la notevole conquista dell'ordinamento giudiziario, conseguita con la legge 12 dicembre 1875, n. 2877, sulla istituzione della Corte di Cassazione di Roma, legge, che, deferendo a questa, con l'articolo 3, la cognizione esclusiva di tutti i ricorsi contro sentenze pronunziate tra privati e l'Amministrazione dello Stato, le quali siano impugnate per violazione delle leggi su le imposte o tasse dello Stato, dirette od indirette, assicurava l'unità della giurisprudenza in materia erariale, perderebbe gran parte del suo pregio.

Il disegno di legge, lungi dal cadere in tale errore, riconosce la necessità di conservare alla Corte di cassazione il supremo sindacato sull'applicazione delle leggi finanziarie; sindacato, s'intende, di puro diritto; che è nel medesimo tempo alta garanzia pel contri-

buente e mezzo efficace di quel movimento progressivo dell'applicazione delle leggi che si raggiunge appunto con l'istituto della Corte di Cassazione, la quale trova in ciò la più intima ragione di superiorità su l'istituto della terza istanza. Le leggi finanziarie, come ogni altra legge di diritto pubblico, debbono avere quale supremo interprete un unico organo. È perciò che il progetto ammette il ricorso alla Cassazione di Roma per violazione o falsa applicazione della legge. Una limitazione, tuttavia, è stata apportata all'attuale competenza della Corte di Cassazione, ed è che il ricorso non può essere proposto se non per violazione della legge sostanziale finanziaria, vale a dire pel caso contemplato nel n. 2 dell'art. 517 cod. prov. civ. e non per gli altri casi di violazione di diritto formale.

Non sembra, infine, necessario indugiarsi a giustificare il ricorso avverso la decisione della Commissione erariale centrale alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione pel caso di eccesso di potere od incompetenza, ai sensi dell'art. 3 della legge 31 marzo 1887, n. 3761, giacchè alla giurisdizione generale delle Sezioni Unite pel regolamento di competenza non può sottrarsi alcuna giurisdizione speciale.

## Capitolo III.

### La ispezione dei libri e i concordati.

Giova qui di seguito, per la loro stretta attinenza all'argomento della procedura contenziosa, discorrere di altre disposizioni le quali meritano speciale rilievo: l'una attinente alla documentazione dei reclami da parte di coloro che sono obbligati, per legge, alla tenuta dei libri di commercio; l'altra, relativa al funzionamento dell'Istituto del concordato.

Quanto alla prima di esse, occorre riportarsi ad una delle innovazioni introdotte nella procedura di accertamento, secondo cui è data facoltà, agli organi ad essa preposti, di poter ispezionare i libri di *tutti* i commercianti, facoltà, che, già attribuita dalla vigente legislazione in rapporto alle società per azioni, viene oggi ad avere una più ampia latitudine di applicazione.

Conviene, peraltro, riflettere che se così lata è la facoltà conferita dal disegno di legge, ragioni di praticità e di convenienza lasciano

prevedere che, nella grande maggioranza dei casi, la valutazione dei redditi e dei patrimoni verrà, in fatto, eseguita sulla base di elementi di presunzione senza che, per ciò occorra procedere ad alcuna preventiva indagine sopra i libri di commercio. Ed è a ritenere che codesta valutazione presuntiva, eseguita dalle Giunte di stima e sussidiata, quindi, dalla conoscenza di fatto di tutto un corpo collegiale, potrà essere così vicina alla realtà da ridurre di molto il numero delle contestazioni e da eliminare, soprattutto quelle che — per mala abitudine invalsa — sogliono, il più delle volte, avanzarsi per puro e semplice *tentativo*.

Ma poichè sarebbe, forse, eccessiva illusione il fare affidamento sicuro sopra un così benefico effetto del mutato procedimento nel campo della valutazione dei redditi, si è voluto impedire il dilagare delle infondate contestazioni introducendo la nuova norma che qui stiamo illustrando, secondo cui (art. 133) i reclami prodotti da contribuenti obbligati per legge alla tenuta dei libri, non possono aver corso se non sono fondati sulle risultanze dei libri stessi e se questi non sono in regola con le disposizioni dell'art. 23 del codice di commercio.

È questa una norma che trovava recente

applicazione nell'assetto della imposta sul reddito in Francia, dove — per la secolare abitudine di quel popolo ad una forma di imposizione prettamente indiziaria — intendevasi toglicre l'impronta inquisitiva alla indaginc diretta, che gli organi della finanza debbono pur compiere, facendo dipendere la indagine stcssa dal volere del contribuente e dal suo atteggiamento di resistenza e di opposizione allc proposte in suo confronto formulate (1).

---

(1) Legge 15 luglio 1914 per l'imposta sul reddito in Francia.

Art. 12. — « Il controllore verifica le dichiarazioni « valendosi unicamente degli elementi certi di cui di- « spone in virtù delle sue funzioni, quali i dati che « servono alla formazione dei ruoli delle contribuzioni « dirette e delle tasse assimilate, nonchè di quelli che « raccolti da tutti gli uffici pubblici in virtù delle leggi « esistenti, debbono senza eccezione essergli comuni- « cati. Egli non ha diritto di esigere dall'interessato « alcun atto, registro o documento ».

Art. 19 . . . . . .

« In caso di disaccordo con l'Amministrazione, il « contribuente accertato di ufficio non può ottenere « mediante la via contenziosa, il discarico o la ridu- « zione dell'imposta che gli sarà stata fissata, *se non* « *presentando tutte le giustificazioni valide a provare* « *la cifra esatta del suo reddito* ; e restando a suo ca- « rico tutte le spese del procedimento comprese quelle « di perizia ».

Fatto, purtuttavia, persuaso che la norma enunciata, avrebbe assunto aspetto di eccessivo rigorismo quando fosse stata dettata in forma assoluta, s'è voluto ad essa apportare un equo correttivo, lasciando ai colleghi giudicanti la facoltà di prescindere dal rigore della norma stessa quando trattisi di contribuenti, il cui reddito in contestazione non sia superiore alle lire 3.000, o quando si abbiano già, per altra via, sufficienti elementi di giudizio.

L'altra norma innovatrice, nel campo della procedura contenziosa, riguarda, come già si è avvertito, il funzionamento dell'istituto del concordato.

Nell'odierno ordinamento della imposizione diretta l'istituto del concordato esercita una influenza notevolissima, che, mentre sotto un aspetto è assai provvida, in quanto giova a ridurre di molto il numero delle contestazioni, è invece per altro riflesso dannosa, in quanto i risultati degli accertamenti si fanno dipendere, più che dal loro fondamento, dall'abilità maggiore o minore del funzionario nel persuadere il contribuente ad accedere alle proposte avanzate, e dalla resistenza più o meno tenace che il contribuente stesso opponga alle richieste del pubblico ufficio.

Dal che consegue come il concordato non

possa certo considerarsi quale fattore di perequazione e come già, per questo solo una modificazione nel suo funzionamento s'imponga. Ma la ragione precipua che ha poi resa strettamente necessaria la modificazione stessa, deve ricercarsi nel nuovo ordine di attribuzioni, che si è inteso di conferire agli uffici ed ai funzionari delle imposte e nel diverso aspetto che questi verranno ad assumere nel campo dell'applicazione dei tributi.

L'organismo a cui si dette vita con la legislazione fin qui vigente, in tema d'imposizione diretta, ha funzionato e continua tuttora a funzionare in troppo immediato e, perciò, troppo vivo contrasto di dibattiti col contribuente; cosicchè, con l'andar del tempo, ha finito quasi con lo assumere — secondo la cieca opinione volgarmente accolta — l'impronta di organismo, la cui azione può essere combattuta a tal segno, da render lecito e fors'anche meritorio ogni mezzo ricercato per eludere la legge in danno del pubblico erario.

Modificato l'organismo stesso, sostituendo — nel difficile campo della estimazione — all'attività del solo funzionario delle imposte, quella di un corpo collegiale, costituito dalle Giunte di stima; conferita al funzionario stesso la presidenza delle Giunte e delle

Commissioni di prima istanza, l'opera da lui spiegata perderà quell'impronta di combattività e di contrasto diretto coi contribuenti singoli; e l'ufficio suo trarrà, dalla nuova funzione, prestigio e dignità maggiori, di che si gioverà, in definitiva, lo stesso interesse dell'Erario.

Tale essendo la nuova concezione sul funzionamento degli organi preposti all'applicazione delle imposte dirette, più non potevasi lasciar sussistere, senza radicali innovazioni, l'Istituto del concordato, che, anche ai fini della perequazione, a cui troppo spesso noceva, si è reputato in massima, di dover sopprimere, lasciando solo che esso funzioni, come esperimento di conciliazione, dinanzi alle Commissioni giudicanti, secondo la norma dettata dall'articolo 133 del progetto.

## Capitolo IV.

### Gli sgravi ed i rimborsi d'imposta.

Una innovazione di rilevante importanza è contenuta in questa parte del disegno di legge; ed è innovazione diretta, nelle sue finalità ultime, oltre che ad una grande semplificazione amministrativa di servizi, anche a secondare un voto, con grande insistenza e sempre invano, formulato dai contribuenti.

È convincimento radicato nel pubblico, che lo Stato, sollecito nel riscuotere i tributi che a ragione gli competono, sia troppo tardo nei movimenti dei suoi organi amministrativi quando deve provvedere alla restituzione di somme, che indebitamente ha percette.

Nel campo della imposizione diretta la vigente legislazione consentì, opportunamente, che il diritto a conseguire il rimborso sia coconosciuto dall'Amministrazione con semplice provvedimento discrezionale e senza l'intervento di alcun pronunziato da parte delle Commissioni giudicanti, pronunziato che è solo necessario quando il rimborso doman-

dato non risulti all'Amministrazione indiscutibilmente dovuto. E sin qui, nulla a cui possa muoversi in alcuna guisa censura.

Senonchè, la procedura tracciata per giungere alla restituzione di una somma che il contribuente abbia indebitamente versata, per quanto ispirata all'intento lodevolissimo di circondare delle maggiori garanzie di controllo gli atti a tal fine compiuti, è, in fatto, così lunga ed ingombrante, da giustificare le lagnanze che con troppa frequenza in questo campo si ripetono.

Le proposte di rimborso, che le agenzie delle imposte sono autorizzate dalla vigente legislazione a formulare, sono soggette ad un duplice controllo: amministrativo, l'uno, contabile l'altro, esercitati entrambi nelle Intendenze di finanza, che nelle due branche (amministrativa e di ragioneria) di cui ciascuna di esse si compone, sono organi provinciali, dipendenti, rispettivamente, dai due Ministeri delle finanze e del Tesoro.

Quando sia intervenuta la rispettiva approvazione, le proposte di rimborso ritornano alle agenzie delle imposte, che, dopo avere ottemperato ad altri còmpiti, d'ordine amministrativo, trasmettono finalmente agli esattori — in un triplice diverso formato — gli elenchi contenenti la indicazione delle somme

da rimborsare e delle ditte a cui i rimborsi spettano, le quali acquistano il diritto ad incassarle, sol quando l'elenco relativo sia rimasto affisso per quindici giorni nell'albo esattoriale.

Le esigenze del duplice controllo predetto, importano, necessariamente, una elaborazione e documentazione delle proposte di rimborso, che assorbono non poca attività dei funzionari delle agenzie e delle intendenze e sono causa principale di quei ritardi accresciuti ancora dalla restante faticosa procedura, dei quali, a giusta ragione, il contribuente si duole.

Una riforma tributaria, che si annunzia come ispirata ai concetti della giustizia e della pacificazione sociale; che pone a fondamento del suo successo il rispetto incondizionato delle norme in essa contenute, e che vuole, a tal fine, l'applicazione rigida delle sue sanzioni, non sarebbe riforma onesta, se, di fronte ai *diritti* che lo Stato intende di far valere, non contrapponesse — in formula ugualmente precisa — il riconoscimento dei *doveri* che lo Stato stesso è tenuto, di fronte ai contribuenti, a rispettare, e non ricercasse quindi il mezzo più sicuro e più celere, perchè le ragioni del contribuente, trovino sotto questo aspetto, il più sollecito accoglimento.

Muovendo da simili intenti, il disegno di

legge lascia agli uffici delle imposte ogni competenza relativa alla liquidazione dei rimborsi che risultino *indiscutibilmente dovuti*, fermo, negli altri casi, il diritto di ricorso alle Commissioni giudicanti, le cui decisioni definitive costituiranno, per gli uffici stessi, il documento valido, autorizzante la liquidazione del rimborso.

Basterà, d'ora in poi che, sulla base delle domande presentate, quando queste sieno senz'altro da accogliere, ovvero, negli altri casi, sulla base delle decisioni intervenute, gli uffici delle imposte provvedano alla compilazione degli elenchi di rimborso, aventi carattere di ruoli di discarico: questi costituiranno per il contribuente titolo valido ad ottenere l'abbuono o la restituzione della somma liquidata, e, per l'esattore ed il ricevitore provinciale, documento accettabile dalla tesoreria dello Stato, con la imputazione del relativo ammontare, nei rateamenti periodici, come danaro contante.

Resterà così soppressa la elaborazione delle proposte e la relativa duplice revisione da parte delle Intendenze di finanza; e la procedura, fatta più agile e più snella, si svolgerà con quella celerità maggiore che il contribuente ha il diritto di attendersi.

L'azione di controllo, fin qui spiegata

dalle intendenze di finanza, aveva il suo indiscutibile fondamento nelle esigenze della legge sulla contabilità generale dello Stato: ma era azione che, per quanto fondata, appariva malamente conciliabile con la latitudine di competenza, in altri campi affidata agli uffici delle imposte. Mentre una legge d'imposta affidava ad essi l'amplissima facoltà di poter valutare il reddito del contribuente sulla base di semplici presunzioni del funzionario; mentre questa valutazione poteva falcidiarsi anche per cifre assai cospicue, per addivenire, nelle trattative col contribuente, alla determinazione della cifra d'imposta da riscuotere, sorgevano, per contro, le complesse e ingombranti formalità del controllo allorquando trattavasi di restituire anche una sola lira della imposta riscossa; quasichè non si fosse trattato sempre, nell'uno e nell'altro caso, di tutelare gli stessi interessi dell'Erario.

Col nuovo ordinamento non intendesi di addivenire a soppressione di controllo, giacchè all'azione fin qui spiegata a tal fine, dalle Intendenze di finanza si sostituirà, a tutela degli interessi dell'Erario, quella del Corpo degli ispettori, che già in fatto esiste, e il cui funzionamento dovrà meglio disciplinarsi in sede regolamentare.

Sarà anche còmpito del regolamento il fissare le norme dirette a ben delineare la procedura tecnica di liquidazione dei rimborsi, anche ai fini di quel riscontro che deve essere eseguito sopra gli ordinativi dei rimborsi stessi, che gli esattori e i ricevitori verseranno come danaro contante.

Ciò che vi ha dunque di notevole nel nuovo ordinamento, voluto, su questo punto, dal disegno di legge, è una più ampia facoltà conferita in tema di rimborsi agli uffici delle imposte, conciliabile, del resto, con la nuova e maggiore importanza che gli uffici stessi verranno ad acquistare nell'àmbito dell'amministrazione delle Finanze, e ispirata, questa più ampia facoltà, al fine precipuo di conseguire, mercè la semplificazione di servizi che ne deriva, la maggiore rapidità di procedura nell'interesse, troppo legittimo, dei contribuenti.

## Capitolo V.

### Le sanzioni.

Si riferiscono, le varie sanzioni contemplate dal disegno di legge, così ai contribuenti come ai funzionari dell'amministrazione ed ai componenti dei collegi giudicanti.

Per ciò che riguarda i contribuenti, un primo rilievo deve farsi in rapporto alle sanzioni per omessa ed infedele denunzia.

Una legge nella quale ha notevole valore la dichiarazione da parte del contribuente, è legge che non può funzionare e che è destinata, nei suoi scopi, a fallire, se non esige il rispetto incondizionato dell'obbligo della dichiarazione stessa. E ne è prova luminosa, nel vigente regime della imposizione diretta, l'effetto che è derivato dall'essersi lasciato cadere in disuso l'applicazione delle norme che l'attuale legislazione su questo punto contiene.

Forse è che la misura troppo elevata delle sopratasse, quale nella legislazione stessa è fissata, se poteva considerarsi, da un lato,

come efficace incentivo ad ottemperare all'obbligo della fedele denunzia, induceva a riflettere, sotto altro aspetto, alla condizione eccessivamente onerosa che veniva talvolta a crearsi per il contribuente di buona fede; donde la riluttanza dell'amministrazione a far ricorso alla norma legislativa, che ha finito, pertanto, col rimanere lettera morta.

Perchè le sanzioni possano, nel campo tributario, efficacemente funzionare, debbono essere contenute in limiti ragionevolmente sopportabili e non assumere impronta vessatoria.

Quindi è che, nel progetto si è provveduto non soltanto a restringere notevolmente la misura delle penalità per omessa o infedele denunzia, ma anche a temperarne il rigore dell'applicazione nei casi in cui trattisi della denunzia di ricchezza imponibile, per sua natura e nei suoi elementi incerta e variabile, per modo che le relative inesattezze non tornino imputabili al deliberato proposto del contribuente di ledere gli interessi dell'Erario.

Trae fondamento da queste ultime considerazioni il disposto degli articoli 144 e 145 del progetto, che limita, anzitutto, la misura della penalità ad un quarto della differenza tra l'imposta che risulta dovuta e quella applicabile sulla base della fatta denunzia,

e che, per di più, dispensa dall'obbligo della penalità stessa nei casi seguenti:

quando la differenza di reddito o di patrimonio che non risulti denunziata tragga origine da inammissibilità di spese, perdite, annualità passive, oneri ed altre detrazioni;

quando la differenza stessa, a qualunque causa imputabile, non raggiunga il quinto dell'imposta erariale dovuta;

quando la misura dei redditi specificati all'articolo 145 o quella del patrimonio non raggiunga, rispettivamente, le 2.000 lire o le lire 20.000.

Ma così ridotte e limitate, le penalità dovranno trovare costante e rigida applicazione, se vuolsi che la legge d'imposta incontri il rispetto delle norme in esse contenute; al qual fine il disegno di legge reca anche una disposizione che devolve il gettito delle penalità, per due terzi del loro ammontare, a beneficio di alcune provvide istituzioni; la Cassa Nazionale per la vecchiaia e la invalidità degli operai e le istituzioni create per sovvenire gli orfani e i mutilati di guerra.

Come nelle più progredite e meglio organizzate aziende industriali, la rigida applicazione delle multe a carico degli operai, trae molta autorità e molta efficacia di risultati dalla destinazione del relativo ricavo a pro

di istituzioni benefiche o di casse di soccorso, è a ritenere che anche l'Amministrazione delle finanze si sentirà compresa, di fronte ai contribuenti, di maggiore autorità morale, quando potrà additare il fine altamente benefico a cui tende il ricavo di una pena pecuniaria, inflitta a chi si rende trasgressore di una legge tributaria; mentre, d'altro canto, il vigile controllo delle istituzioni beneficate, avrà forza d'impedire ogni indulgente rilassatezza, che tendesse, per avventura, a ricondurre nuovamente queste norme nel campo del loro completo abbandono.

È a confidare che quando, nella pubblica coscienza, sia penetrato il saldo convincimento che nulla gioverà ad evitare la applicazione della penalità per chi non osservi il precetto legislativo, potrà anche farsi gradatamente strada, nell'animo del contribuente, il senso di un maggiore civismo, che susciti ripugnanza per ogni tentativo di evasione, e induca a rifuggirne.

Un secondo ordine di sanzioni concerne i funzionari delle imposte, i componenti delle Giunte di stima e dei collegi giudicanti e chiunque altro intervenga nelle operazioni di accertamento e di applicazione delle imposte, ed è questo diretto a garantire il segreto sulle operazioni medesime.

È una norma che s'incontra nella legislazione straniera, che presso di noi ha carattere innovativo, e che, nelle ultime sue finalità, non deve altrimenti riguardarsi se non quale precetto preordinato ad assicurare la maggiore indipendenza di azione per parte di coloro ai quali le sanzioni intorno al segreto d'ufficio si riferiscono.

Ciò va detto essenzialmente pei componenti delle Giunte di stima e dei collegi giudicanti, che tanta latitudine di attribuzioni avranno nel nuovo ordinamento delle imposte dirette, i risultati del quale pertanto, dipenderanno, in misura assai notevole, dal modo con cui l'azione, connessa a quelle attribuzioni, verrà in fatto spiegata.

Il vincolo del segreto vuole essere garanzia, pei componenti le Giunte e i collegi predetti, che il contributo da ciascuno di essi portato alla commisurazione della imposta, non si offrirà, per malaccorta propalazione, alla facile e non serena critica del contribuente interessato. Ogni provvedimento ed ogni giudizio emesso dovrà apparire come il risultato d'un'opera esclusivamente collegiale, sicchè più liberamente, e senz'altra preoccupazione che quella di assicurare la giustizia, possa svolgersi l'azione di chiunque è chiamato a portare, in questo campo, l'ausilio

delle sue conoscenze di fatto e del suo personale apprezzamento.

Un terzo ordine di sanzioni è quello riferentesi agli amministratori ed ai liquidatori delle società per azioni in rapporto al pagamento dell'imposta dovuta dalle società medesime.

Per rendersi esatto conto delle ragioni d'essere di queste sanzioni, occorre riportarsi alla norma contenuta nel titolo I del disegno di legge, con la quale si è radicalmente mutato il sistema di accertamento dei redditi risultanti dai bilanci delle società anonime e in accomandita per azioni.

La innovazione, già a suo luogo illustrata (cfr. il § del capitolo III del titolo primo della presente relazione), importa che, d'ora in poi, la imposizione degli enti predetti si operi sulla base degli utili effettivamente distribuiti o, comunque, assegnati od erogati tra i soci, gli amministratori ed i terzi; d'onde la conseguenza della esenzione dal tributo di tutte le somme che vanno a costituire riserve palesi o latenti nel patrimonio sociale, fintantochè duri la vita dell'ente.

Ma allorquando questo venga, per qualsiasi causa, a cessare, dovrà tenersi conto delle somme che, a qualunque titolo e in qualunque forma vanno distribuite od asse-

gnate, oltre il capitale conferito, per assoggettarle in quel momento all'onere dell'imposta, che non abbiano in precedenza sopportato.

Tende, questo punto della riforma, a lasciar libera ed ampia la facoltà degli enti di provvedere alla costituzione di quelle riserve, che sono la forza di resistenza delle aziende e che dovranno fronteggiare e coprire le possibili perdite nei periodi di depressione o di crisi della vita industriale, senza che, per ciò, la sana ed oculata opera in questo campo spiegata dalle Società, incontri impedimenti ed ostacoli d'ordine tributario. Se imposta verrà applicata, sarà quella soltanto che colpirà le riserve ancor rimaste, oltre il capitale conferito, allorchè cessi la vita dell'ente. La imposizione degli utili mandati a riserva, falcidiati, del resto, dalle eventuali perdite di esercizi futuri, viene, pertanto, rinviata al momento in cui la società, per scioglimento, liquidazione o fusione, distribuisce a soci o trapassa ad altri, in danaro o in natura, le attività costituenti il patrimonio suo.

Ora, questa, che è già notevole concessione, doveva pur essere disciplinata in guisa da non pregiudicare gli interessi dell'Erario fino al punto da compromettere la riscossione dell'imposta su quella eccedenza di riserve di

cui si effettui la distribuzione, assegnazione o erogazione nel momento predetto.

Appare, quindi, pienamente giustificata l'affermazione di responsabilità degli amministratori e dei liquidatori, che il disegno di legge contiene, per la tutela dei diritti della finanza.

È una responsabilità solidale che investe tanto gli amministratori, in carica all'atto della liquidazione, quanto coloro che lo sieno stati nei 12 mesi precedenti, e che tende ad evitare il pericolo di sostituzioni fatte all'ultima ora per lasciare a persone insolvibili il carico della responsabilità di fronte alla finanza.

Per ciò che riguarda i liquidatori è parso che un temperamento dovesse apportarsi alla norma delle responsabilità, che, in forma assoluta, è sancita per gli amministratori; il che si è reputato necessario perchè la rigidità della disposizione non recasse ostacoli alle liquidazioni col creare preoccupazioni eccessive di responsabilità in coloro a cui le liquidazioni stesse si affidano.

Ed il temperamento sta nella norma contenuta nell'articolo 152 il quale segna la linea di condotta che i liquidatori debbono seguire in rapporto agli obblighi di carattere tributario perchè restino sollevati dalla re-

sponsabilità solidale, enunciata per essi come per gli amministratori, nel precedente articolo 151. Basterà, a tal fine, che, sulla base di una dichiarazione dell'ufficio delle imposte, il liquidatore versi alla Cassa depositi e prestiti una somma corrispondente a quella che risulti dovuta all'Erario in conto dell'imposta perchè ogni responsabilità del liquidatore stesso venga meno. Questa somma, che il liquidatore preleverà dalle attività ripartibili, resterà depositata, a garanzia dei diritti dell'Erario, finchè non vengano definite le questioni eventualmente sollevate, intorno all'applicazione dell'imposta che la finanza domanda; dopo di che, avvenuto il pagamento dell'imposta che risulti dovuta, sarà tolto ogni vincolo sopra la somma restante, la quale potrà, dal liquidatore, essere senz'altro ritirata e distribuita.

Allo stesso fine di assicurare la riscossione di quote d'imposta, che risultino legittimamente dovute, tende un ultimo ordine di sanzioni contenute nel progetto (articolo 153).

È non poco frequente purtroppo il caso di esercenti professioni liberali, i quali, non possedendo attività perseguibili, ricorrono agevolmente a quella forma di opposizione e di resistenza al volere della legge, che si traduce in atto col ricusare il pagamento del-

l'imposta a cui sono chiamati, e col rendersi insolventi: meno frequente, ma pure non trascurabile è anche il caso di commercianti o di imprenditori che in qualche modo riescono ad eludere l'obbligazione tributaria.

Di fronte a contribuenti di tal fatta, nei quali è così evidente il difetto del senso di dovere verso la pubblica cosa, sembra potersi pienamente giustificare una norma che vieta allo Stato, alle Provincie, ai Comuni ed a tutti gli enti morali soggetti a vigilanza dell'autorità tutoria, di affidare ai contribuenti predetti patrocinii, consulenze, stime, perizie ed altri lavori, e che non consente neppure l'ammissione degli stessi a pubblici incanti e a licitazioni o private trattative.

Per taluni casi relativi ai professionisti, che perseverino più a lungo nel deliberato diniego del pagamento, la sanzione è stata resa più rigida con la facoltà lasciata al tribunale di pronunziare, in Camera di consiglio, una temporanea sospensione dal libero esercizio professionale. Ma l'applicazione di questa norma, appunto perchè più rigida, oltre che affidarsi al sereno apprezzamento dell'autorità giudiziaria, si è pur voluta circondare di qualche altra cautela, disponendo che debba l'autorità stessa interpellare i Consigli dell'ordine e di disciplina o i collegi

professionali a cui l'esercente la professione appartiene; anche per giudicare se l'insolvenza, piuttosto che da malvolere, non dipenda, in fatto, dalla impossibilità di far fronte al richiesto pagamento dell'imposta.

Altre sanzioni, d'importanza meno rilevante, e tratte, del resto, salvo modificazioni e migliori adattamenti, dalla legislazione vigente, sono state disposte; nè richiedono illustrazione.

## Capitolo VI.

### Disposizioni diverse.

Fra le disposizioni diverse, che questa parte del disegno di legge contiene, merita speciale rilievo quella che impone l'obbligo della pubblicazione delle liste dei contribuenti del regno; pubblicazione che, ove appena sia possibile, gioverà sia fatta in fascicoli a stampa.

Già nell'attuale ordinamento delle imposte sui redditi di ricchezza mobile questa pubblicazione si effettua, mercè la esposizione fatta ogni quadriennio, negli uffici comunali, delle tabelle dei contribuenti privati (non enti morali o società per azioni) esercenti industrie, commerci, arti o professioni.

Ma è pubblicazione questa, che, per le modalità con cui si effettua, non dà la necessaria efficacia a quel pubblico controllo a cui la legge, nelle sue finalità ultime tendeva, giacchè, se pur consente il raffronto tra i contribuenti di uno stesso Comune, non rende praticamente possibile il raffronto medesimo

tra i contribuenti dei diversi Comuni del regno, a meno che, chi ne abbia il desiderio, non si adatti a far eseguire un contemporaneo e disagevole lavoro di consultazione e di spoglio in tutti quegli uffici municipali, da cui intenda trarre le notizie volute.

La disposizione, introdotta a tal riguardo del disegno di legge, più che ad innovare, tende a perfezionare una norma esistente col rendere possibile quel controllo della pubblica opinione, di cui dovranno notevolmente giovarsi la giustizia e la perequazione tributaria.

Portate le imposizioni alla luce del controllo stesso, sarà meno spinto l'incentivo a ricercare mezzi di evasione, mentre l'azione di coloro che sono chiamati a compiere la loro opera di giustizia, nel campo dell'applicazione dei tributi, potrà svolgersi con più oculato avvedimento ed essere anche sorretta dal pubblico consenso.

Rilievo meritano pure le disposizioni riflettenti lo *stato giuridico dei funzionari.*

Si è più volte messa in luce, nello svolgimento di questa relazione, la importanza decisiva che ha per il buon ordinamento della imposizione diretta, il modo di essere e di funzionare degli organi di accertamento, donde la nuova configurazione che si è data

agli uffici delle imposte ed ai funzionari che sono chiamati a dirigerli.

Sorti gli uffici stessi, per l'applicazione di un ordine di tributi, che costituivano siccome tuttora costituiscono, parte considerevole del bilancio dello Stato, ebbero, dalle varie leggi, grande latitudine e delicatezza di attribuzioni. E quindi: operazioni di accertamento dei redditi affidate alla loro iniziativa; valutazione presuntiva dei redditi stessi e conseguente determinazione, per via di concordato, lasciata al personale apprezzamento dei singoli funzionari.

Ma se tutto ciò importava, per i funzionari, lusinghiero riconoscimento della più ampia e meritata fiducia che lo Stato riponeva nell'opera loro, serviva, d'altro canto, a mettere i funzionari stessi in troppo aspro e diretto rapporto coi contribuenti, per modo che l'azione spiegata dagli uffici, soleva e suol tuttora concepirsi e riguardarsi, secondo una errata ma prevalente opinione, come dettata da solo spirito di malintesa fiscalità.

Con l'attuazione della progettata riforma, che allarga notevolmente il campo della imposizione diretta nel nostro ordinamento tributario, più apertamente spiccato sarebbe stato il contrasto tra l'azione dei funzionari ed il contribuente, qualora non fossero state

introdotte innovazioni alla procedura di accertamento.

Non devesi dimenticare esser questa la forma d'imposizione che richiede le cure maggiori perchè rivolta a colpire la ricchezza nella sua esistenza e nella sua produzione (piuttostochè all'atto in cui si manifesta per trapasso o per consumo) e implicante, perciò, quelle investigazioni dirette verso il relativo detentore, che rendono particolarmente delicata e difficile l'azione esplicata, in questo campo, dagli organi dello Stato. Se, pertanto, esigenze di bilancio reclamano la ricerca di nuove fonti di entrate e se precetti di giustizia sociale vogliono che l'attenzione sia rivolta anche alla imposizione diretta; se sopra questa dovrà anche adagiarsi gran parte della finanza locale, si rende tanto più palese la necessità di quelle riforme nel campo della procedura, che assicurino il miglior funzionamento della imposisione stessa.

Il qual fine dovrà ottenersi, come si è veduto, chiamando gli stessi contribuenti, scelti fra i più probi cittadini, a portare il loro contributo all'accertamento della ricchezza imponibile ed elevando a maggior prestigio e dignità gli uffici e i funzionari delle imposte. Di qui l'iniziativa degli accertamenti presuntivi, tolta agli uffici delle

imposte ed affidata ad un organo collegiale di cittadini su nomina dell'autorità giudiziaria; di qui ancora la modificazione notevole dell'istituto del concordato; di qui ancora la presidenza delle Giunte di stima e delle Commissioni di prima istanza affidata ai funzionari che dirigono gli uffici delle imposte; di qui, infine, la più ampia facoltà conferita ai funzionari in tema di rimborsi di imposta, che, salve esigenze del controllo, dovrebbero dai funzionari stessi direttamente disporsi.

Delineate, pertanto, secondo i concetti surripetuti le nuove attribuzioni dei funzionari delle imposte e la posizione che per essi viene a crearsi con la progettata riforma, occorreva dettare norme dirette ad assicurare, da un lato il loro buon reclutamento, e a garantire dall'altro, la loro indipendenza nell'esercizio delle rispettive funzioni (articolo 157).

Tende al primo scopo la disposizione che richiede, pei funzionari di concetto della Amministrazione tributaria il possesso di laurea o di diploma rilasciato da una Università od istituto di studi superiori del Regno; come titolo per l'ammissione in carriera. Va rilevato, a tal riguardo che, pur con l'attuale ordinamento della imposizione diretta, il còmpito affidato a questi funzionari

si rendeva sempre più complesso, di fronte alla necessità di seguire davvicino tutto il movimento della vita economica del paese e di studiare ed apprezzare il contenuto di ogni rapporto giuridico, per trarne le conseguenze inerenti all'applicazione dei tributi; donde la necessità sempre più imperiosa, di avere funzionari colti, che, in questo delicato campo di azione, operassero, non per semplice esperienza, ma col sicuro discernimento di chi è dotato di un giusto grado di coltura: non che, per verità, funzionari egregi non siansi avuti e non si abbiano, e numerosi, anche tra coloro che non ebbero l'agio di munirsi d'un titolo accademico; e neppure si oserebbe stabilire *a priori* che un simile titolo significhi, per sè solo, esistenza della coltura necessaria; ma è certo che, dati gli ordinamenti scolastici moderni, la presunzione inerente al titolo stesso non può più essere trascurata come punto di partenza nei concorsi.

Cosicchè, pur prescindendo da ogni mutamento, in rapporto alle attribuzioni dei funzionari stessi, avrebbe dovuto il relativo reclutamento effettuarsi per l'avvenire, prescrivendo il possesso di un titolo di studi superiori. Le nuove attribuzioni, d'ordine più elevato, che il disegno di legge affida ai funzionari predetti, rendono ancor più

impellente quella necessità, già in precedenza fattasi palese.

All'altro scopo, pur esso assai notevole, di garantire la indipendenza dei funzionari, tende la norma che disciplina, con opportune cautele, la inamovibilità dei funzionari stessi, norma quest'ultima, che è modellata, nelle sue linee, su quella contenuta nella legge relativa alle guarentigie della magistratura, e che, sancita per quei funzionari i quali rivestono la carica di presidenti delle Giunte di stima e delle Commissioni di prima istanza, trova anche il suo pieno fondamento nel carattere speciale di queste attribuzioni (articolo 157, primo capoverso).

A complemento delle norme suesposte, e per regolare, sotto ogni aspetto, lo stato giuridico dei funzionari presidenti delle Giunte di stima e delle Commissioni di prima istanza, si è pure affermato il pareggiamento dei funzionari stessi, anche quando abbiano grado superiore e più non rivestano la carica predetta, coi funzionari aventi stipendio corrispondente e appartenenti all'Amministrazione centrale.

Quest'ultima norma abbraccia così, in questa sede, tutti coloro che abbiano raggiunto almeno il grado per essere a capo di un ufficio delle imposte; ed è qui dettata non

soltanto per integrare il trattamento giuridico dei funzionari, a cui la legge conferisce attribuzioni così importanti, ma anche perchè la relativa enunciazione giovi ancor più al prestigio della delicatissima carica e serva, nei pubblici concorsi, come efficace allettamento di carriera per i giovani di valore.

Alle altre questioni attinenti al personale ed all'ordinamento degli uffici, dovrà essere provveduto in sede regolamentare.

# LIBRO SECONDO

## TITOLO UNICO.

## I tributi locali.

Il problema di un migliore assetto dell'ordinamento tributario per le Provincie e per i Comuni si è frequentemente affacciato alla mente dei ministri delle finanze succedutisi al potere, i quali tentarono in diversa forma di risolverlo, o studiando tutto un piano di riforma dei tributi locali, come nel progetto dell'onorevole Angelo Majorana del 1905, o proponendo la cessione ai Comuni delle imposte dirette reali sui terreni, sui fabbricati e sopra una parte dei redditi della ricchezza mobile, come nel progetto Wollemborg del 1901, o indicando possibili riforme parziali al regime delle sovrimposte e degli altri tributi locali, con tutta la serie innumerevole dei progetti, che qui torna superfluo ricordare (1).

(1) Un'ampia esposizione di essi e degli studi sulla riforma dei tributi locali è contenuta nella relazione che accompagnava il progetto dell'onorevole Majorana del 14 dicembre 1905 (*Atti Parlamentari - Legislatura XXII - Sessione* 1905-906, Stampato *n.* 339).

È nostro convincimento che il regime dei tributi locali debba essere in tutta la sua ampiezza studiato e riformato, anche in correlazione ad un migliore ordinamento dell'Amministrazione dei Comuni e delle Provincie; ma nel disegno di legge attuale si è limitata la riforma a quella parte della imposizione locale, che è strettamente collegata con la imposizione diretta di Stato, e che non avrebbe potuto trascurarsi senza creare difficoltà gravi alla applicazione di quest'ultima.

Come fu già a suo tempo avvertito, noi non abbiamo creduto di accogliere l'idea della netta separazione dei cespiti tra la finanza locale e quella di Stato; idea che continua ad avere anche fra noi dei propugnatori, e che suole essere sostenuta col richiamo alla legislazione prussiana, nella quale — a quanto va ripetendosi — la riforma introdotta da Miquel avrebbe lasciato agli enti locali le imposte dirette reali ed allo Stato quelle di carattere personale (1).

Indipendentemente da ragioni dottrinali,

---

(1) Il vero è però che in Prussia questa netta separazione di cespiti non sussiste, dal momento che gli enti locali si alimentano anche di tributi aventi carattere personale, in quanto sono autorizzati a sovraimporre all'imposta personale di Stato (*Einkommensteuer*).

non sarebbe stato possibile per noi cedere agli enti locali le imposte dirette reali, sia perchè la cessione di una parte così cospicua di cespiti erariali importerebbe la necessità della corresponsione di *compensi* a pro dello Stato, con tutte le difficoltà e tutti gli inconvenienti connessi alle relative liquidazioni per ogni Comune e per ogni Provincia; sia perchè la valutazione dei redditi soggetti ad imposte reali non può essere lasciata alla difformità dei voleri e dei criteri degli enti locali, ma merita di essere effettuata dagli organi dell'Amministrazione finanziaria una volta che questi stessi redditi sono poi una parte notevole del reddito complessivo, assoggettabile all'imposta complementare personale di Stato.

Più razionale parve invece il concetto di ammettere, così lo Stato che gli enti locali, ad attingere tributi diretti da ogni forma di ricchezza, in considerazione dei servigi, che, ai relativi detentori, vengono prestati sia dalla Amministrazione centrale che dai Comuni e dalle Provincie. Il che porta alla conseguenza di allargare il campo della imposizione diretta locale.

La finanza locale, che pure si alimentò in passato, come più innanzi sarà ricordato, attingendo anche alla ricchezza mobiliare,

dapprima mercè la sovraimposizione, che era autorizzata in origine per tutte le contribuzioni dirette di Stato, indi mercè la compartecipazione al gettito di una parte dell'imposta di ricchezza mobile, vive ora precipuamente — nel campo della imposizione sui redditi — delle sovrimposte fondiarie; e dai possessori di redditi industriali, commerciali e professionali — oltre i pochi centesimi che per recente concessione (1) può aggiungere alla ricchezza mobile erariale — non attinge che mediante la tassa di esercizio e rivendita.

Il nostro sistema poggia invece innanzitutto sopra una più organica partecipazione del Comune ai redditi derivanti dal lavoro solo o misto al capitale, mediante la istituzione di una imposta autonoma sulle industrie, i commerci e le professioni, da surrogarsi alla tassa di esercizio e rivendita, che rimarrà solo per i redditi minimi come tassa di patente; imposta sulla quale si ammette a sovraimporre la provincia, dando così anche a questo ente il modo di chiamare a contributo la ricchezza mobiliare.

In secondo luogo, poichè la istituzione di una imposta erariale sul complessivo reddito

---

(1) Vedasi il decreto-legge 13 febbraio 1919, n. 156 (*Stampato della Camera, n.* 1086).

posseduto dal cittadino non potrebbe lasciar sussistere, senza dar luogo ad un duplicato, le corrispondenti imposte o tasse di famiglia e focatico e sul valore locativo attualmente vigenti a favore dei Comuni, si concede ad essi la facoltà della sovraimposizione appunto sull'imposta complementare progressiva di Stato.

La necessità infine di mitigare, se pure non sia possibile togliere, la dannosa ripercussione che il vigente regime delle sovraimposte fondiarie esercita sulle imposte dirette di Stato e più specialmente sulle imposte gravanti il reddito dei fabbricati, ha consigliato di modificarne il regime e di disciplinarne la applicazione mercè la creazione di vincoli riferentisi non soltanto ai limiti entro cui le sovraimposte debbono essere contenute, ma anche ai rapporti di necessaria interdipendenza che debbono esistere tra la misura delle sovraimposte e quelle degli altri tributi diretti locali.

## Capitolo I.

### L'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni.

È voto da lungo tempo formulato e sempre rinnovato dai Comuni e dalle Provincie, quello di ottenere le facoltà di attingere una parte delle loro entrate dalla ricchezza mobiliare dei cittadini.

Devesi qui rammentare che, in origine, per effetto della legge 20 marzo 1865 (articolo 118) i Comuni e le Provincie avevano facoltà di « fare sovrimposte alle contribuzioni dirette »; il che importava che la sovraimposizione si estendesse anche ai redditi di ricchezza mobile. Ma la facoltà degli enti locali andò poi — in rapporto all'imposta mobiliare — sempre più restringendosi.

Il decreto legislativo 28 giugno 1866, n. 3023, istituiva il sistema dell'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile per via di ritenuta diretta sopra gli stipendi, le pensioni e gli altri assegni fissi pagati dal Tesoro per conto erariale; dal che conseguiva che i

redditi stessi, non più colpiti per ruoli nominativi, rimanevano sottratti all'applicazione delle relative sovrimposte.

Alle stesse conseguenze condusse, su proposta del ministro delle finanze Cambray-Digny, la legge 26 luglio 1868, n. 4513, che estese il sistema della ritenuta diretta alle annualità e agli interessi, pagati dallo Stato e per conto dello Stato, da qualunque persona ed in qualunque luogo, così all'interno che all'estero.

Sempre più ristretta nel suo campo, la sovraimposizione locale ai redditi di ricchezza mobile veniva abolita con la legge 11 agosto 1870, n. 5784, proposta dal ministro delle finanze onorevole Sella, la quale elevava dall'8 al 12 per cento l'aliquota erariale dell'imposta stessa, e dava, tra l'altro, ai Comuni la facoltà di istituire una tassa di esercizio e rivendita.

Successivamente, con l'articolo 16 della legge 23 giugno 1877, n. 3903, trasfuso nell'articolo 72 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, fu accordata ai Comuni la compartecipazione al gettito di una parte dell'imposta di ricchezza mobile, in ragione di un decimo della imposta stessa gravante i redditi industriali, commerciali e professionali inscritti al nome di contribuenti che non fossero

colpiti sulla base dei bilanci. Il che aveva, evidentemente, la sua ragione d'essere nel proposito del legislatore di assicurare agli organi dell'Amministrazione finanziaria dello Stato la cooperazione dei Comuni per la scoperta e la miglior valutazione di quei redditi incerti e variabili, che torna difficile identificare e determinare nel loro esatto ammontare.

Ma, con l'articolo 4 della legge 22 luglio 1894, n. 339, trasferite a carico dello Stato le spese per il funzionamento delle Commissioni di prima istanza — in precedenza sopportate dai Comuni — si toglieva a questi ultimi il diritto alla compartecipazione sul gettito dell'imposta mobiliare con decorrenza dal 1° gennaio 1895: e il motivo va precipuamente ricercato nelle esigenze finanziarie di quell'ora.

Senonchè, la domanda degli enti locali, costantemente rinnovata, non può non apparire legittimamente fondata.

La graduale e profonda trasformazione, che, nel corso degli ultimi decenni, si è andata determinando nella composizione della ricchezza nazionale, specie nelle regioni industrialmente e commercialmente più progredite, ha accresciuta notevolmente l'entità dei servigi che gli enti locali prestano, sotto

molteplici forme, ai detentori della ricchezza mobiliare, senza che da parte di costoro si contribuisca in adeguata misura a sopportare gli oneri dei servizi stessi, i quali vengono invece a pesare in gran parte sui detentori della ricchezza fondiaria.

Per ciò che ha tratto ai servigi resi dai Comuni ed alle spese che questi enti debbono sopportare, è certamente inadeguato allo scopo il maggiore dei tributi diretti sulla ricchezza mobiliare attualmente vigenti a favore dei Comuni stessi; quello della tassa di esercizio, che nonostante la più vasta latitudine di applicazione per il periodo di durata della guerra, è ben lungi dal rispondere alla funzione sua.

Più sfavorevole ancora è la condizione delle Provincie, alle quali mancò fino al decreto 13 febbraio 1919, n. 156, la facoltà di attingere tributi alla ricchezza mobiliare, anche nei ristretti limiti lasciati ai Comuni, per quanto sia pur notevole il peso che, nei centri di maggiore attività industriale e commerciale, le provincie debbono sostenere per la prestazione di servizi strettamente dipendenti dallo svolgimento dei commerci e delle industrie. Ciò va detto precipuamente per la manutenzione stradale nei luoghi di accesso agli stabilimenti industriali, dove l'in-

tenso movimento dei trasporti conduce a spese notevoli; così come va detto, a cagion di altro esempio, in rapporto ai brefotrofi ed ai manicomi, le cui spese sono pure notevolmente accresciute, in rapporto ai complessi fenomeni sociali prodotti dalla esistenza di opifici nel territorio della provincia.

Riconosciuta la necessità di assicurare agli enti locali una contribuzione posta a carico dei detentori di ricchezza mobiliare, trattavasi di ricercare se tutta la ricchezza stessa dovesse essere chiamata a tale contributo, o se, come avvenne sotto un certo aspetto in passato, dovesse chiamarvisi solo quella derivante dall'esercizio d'industrie, di commerci e di professioni.

E su tal punto è sembrato preferibile l'attenersi a questo secondo partito, sia perchè più razionalmente fondata è la imposizione a pro degli enti locali di questa parte della ricchezza mobiliare, sia perchè, considerazioni d'ordine tecnico inducevano ad adottare la stessa soluzione.

Dal punto di vista della giustificazione teorica il tributo locale imposto sulla ricchezza mobiliare derivante dall'esercizio d'industrie, di commerci e di professioni, appare, come vedemmo, e fondato sulla entità dei servigi dagli enti prestati e di cui la ricchezza stessa

fruisce in misura notevolmente più copiosa di quanto non accada per altre forme di ricchezza mobiliare, quali quelle rappresentate da interessi di capitali ovvero da stipendi.

Sotto l'aspetto tecnico, la imposizione che avesse voluto tentarsi sulle altre fonti di ricchezza mobiliare ci avrebbe posti di fronte a difficoltà di applicazione che, in alcuni casi, sarebbero state pressochè insuperabili. Fanno parte, ad esempio, di questa ricchezza, gli interessi di capitali che, in parte assai rilevante, derivano dalle somme depositate presso gli Istituti di credito e le Casse postali di risparmio, dalle obbligazioni emesse da società industriali e dalle cartelle dei prestiti di Comuni, Provincie, istituti di credito fondiario ed altri enti: ora, siccome tutti questi interessi figurano inscritti, agli effetti delle imposte erariali, al nome degli enti debitori, senza che per ciò occorra conoscere il nome e il domicilio dei redditiuari, ben si comprende che non sarebbe stato possibile identificare, presso ogni Comune i redditiuari stessi per perseguirli con un tributo locale; nè, d'altro canto, sarebbe stato giusto imporre il tributo medesimo a carico degli enti debitori nel Comune in cui questi risiedono, con un procedimento di imposizione per rivalsa, dacchè

un tale sistema avrebbe condotto al vantaggio ingiustificato dei Comuni nei quali gli enti risiedono, assicurando ad essi un tributo sopportato da reddituari che risiedono altrove e che fruiscono quindi di servizi prestati da altri Comuni; i quali ultimi verrebbero così ad essere per tale fatto danneggiati.

Data pertanto la preferenza ad un'imposta che colpisca i redditi derivanti dall'esercizio d'industrie, commerci o professioni, sorgeva il problema diretto a ricercare se doveva ricorrersi ad una forma di « compartecipazione » al gettito del tributo erariale; ad una sovraimposizione pura e semplice su questa parte della imposta normale di Stato; ovvero ad una forma di imposizione autonoma, tecnicamente a sè stante, per quanto fondata sui redditi già inscritti agli effetti della imposta erariale.

L'avere adottata nel progetto questa ultima soluzione, induce ad esporne sommariamente i motivi.

Con la forma della « compartecipazione » si assume, normalmente, come base di determinazione della quota spettante ai Comuni ed alle Provincie, una data percentuale, che per tutto il Regno è uniforme, e che, perciò, solo accidentalmente può essere in relazione alle esigenze finanziarie degli enti. Occorre

invece che una correlazione esista sempre tra la intensità delle esigenze finanziarie predette e la entità del tributo che, sia pure entro certi limiti e con determinate cautele, deve essere consentito agli enti di poter imporre.

L'inconveniente potrebbe eliminarsi allorquando, piuttostochè, ricorrere al sistema della compartecipazione, si adottasse quello della sovrimposta; la quale, con la sua aliquota variabile a seconda delle esigenze dell'ente, risponderebbe meglio alla funzione di contribuzione locale.

Ma in questo sistema è insito un difetto, che, del resto, è pur comune al sistema della compartecipazione. Per vero, sia che si adotti l'uno dei due sistemi, sia che si adotti l'altro, ci si trova di fronte al fatto di non poter sempre assumere, come base d'imposizione, per ciascun Comune, la ricchezza imponibile costituita dal reddito di natura industriale, commerciale e professionale che nel Comune si produce. Mentre, infatti, nel campo dei redditi procedenti da terreni e da fabbricati il luogo di produzione si identifica sempre con quello di imposizione (che è poi il Comune nel cui territorio l'immobile si trova), per ciò che riguarda invece i redditi di natura mobiliare non sempre vi ha identità tra il luogo

di produzione del reddito e quello in cui è fiscalmente perseguito, in quanto l'applicazione della imposta deve avvenire, agli effetti erariali, nel Comune di domicilio del contribuente per tutti i redditi da esso conseguiti, qualunque sia il luogo in cui gli stessi si producono. Questo si verifica specialmente nei casi in cui una ditta abbia stabilimenti posti in Comuni diversi, per i quali stabilimenti tutta la imposizione erariale deve seguire per legge nel Comune di domicilio; e si verifica altresì quando lo stabilimento è unico, ma posto in un Comune diverso da quello di domicilio della ditta. Ricorrere, in queste ipotesi, al sistema della compartecipazione sulla imposta erariale, o a quello della sovrimposta sulla stessa, significherebbe, ripetesi, togliere la quota di tributo locale ai Comuni nei quali avviene la produzione del reddito per attribuirla a quelli nei quali si verifica la imposizione.

La necessità di evitare un simile difetto appare tanto più imprescindibile, in quanto il provvedimento adottato, in sede di imposta normale erariale, di compenetrare nella categoria *B*, tra i redditi industriali la quota parte di reddito derivante dal capitale investito nelle costruzioni degli opifici e assoggettata finora all'imposta sui fabbricati, viene

a togliere ai Comuni in cui gli stabilimenti sono situati tutta la corrispondente sovrimposta fondiaria.

Perciò si è reputato miglior consiglio il disciplinare il tributo in modo tale che, pur mantenendo ad esso, nella sostanza delle cose, il carattere di sovrimposta — in quanto viene ad assumere, di regola, come base gli stessi redditi già accertati agli effetti della imposta erariale normale — consentisse, d'altro canto, di effettuare il riparto e l'assegnazione dei redditi medesimi, per la conseguente regolare imposizione a vantaggio dei Comuni nei quali la produzione dei singoli redditi si verifica.

Il sistema, che ricorda quello seguito per l'applicazione delle tasse camerali, non presenta alcuna difficoltà ponderabile nella applicazione.

La istituzione del tributo non è, innanzi tutto lasciata alla semplice facoltà degli enti locali. Se è parso di dover accogliere il voto degli enti medesimi nel senso di assicurare ad essi il diritto di attinger tributi alla ricchezza mobiliare, ciò avvenne tra l'altro anche per assicurare, nei limiti del possibile, un certo equilibrio nella distribuzione degli oneri tributari sopra le diverse forme di ricchezza, e per impedire che solo verso taluna

di esse si rivolga, di preferenza, l'attività fiscale dei Comuni e delle Provincie. Onde, secondo il concetto informatore del disegno di legge, il tributo in esame deve essere istituito presso tutti quei Comuni (e trattasi nel Regno della quasi *totalità* di essi) nei quali siasi provveduto o voglia provvedersi alla istituzione di sovrimposte fondiarie.

Fermo, come caposaldo, quest'obbligo della coesistenza dei diversi oneri, che troverà in seguito più ampia trattazione, occorre avvertire che, rinviate ad un regolamento-tipo (da approvarsi dal ministro delle finanze e che gli enti locali dovranno adottare) le norme di carattere tecnico e procedurale secondo cui il tributo deve funzionare, viene il tributo stesso così disciplinato nelle linee generali di assetto:

È colpito dalla nuova imposta (articolo 5) chiunque eserciti nel Comune un'industria, un commercio, un'arte, una professione, a somiglianza di quanto accade attualmente con la tassa di esercizio e rivendita, la quale per effetto della istituzione della nuova imposta, viene espressamente abolita.

Come oggetto viene assunto il reddito, che è l'indice della capacità contributiva dell'esercente l'industria, il commercio o la professione. Senonchè, il lasciarne la determinazione ai

Comuni, avrebbe creato per questi ostacoli non lievi, e dato vita agli inconvenienti derivanti da due separati processi di valutazione dello stesso reddito, da effettuarsi sia dallo Stato che dai Comuni per l'applicazione del rispettivo tributo. Di qui la necessità di assumere, come base d'imposizione locale, lo stesso reddito già inscritto agli effetti della imposta normale di Stato.

Conveniva peraltro riflettere che la rigida adozione di questa norma avrebbe condotto, in molti casi, ad esporre la finanza dei Comuni all'alea di variazioni, talora accentuatamente perturbatrici; donde l'avvedimento escogitato di prendere a base la media delle imposizioni di un quadriennio o di quel più breve periodo di tempo a cui risale la prima imposizione agli effetti della imposta normale, col conseguente diritto nel contribuente e nel Comune di chiedere o proporre revisioni e rettificazioni quadriennali, giusta modalità procedurali che saranno nel regolamento-tipo tracciate.

Questo avvedimento si presentava necessario anche per mitigare, se non per eliminare totalmente, l'effetto già segnalato della perdita di sovrimposta da parte degli enti locali, nel cui territorio sorgono opifici, sottratti ora all'imposta fondiaria ed alle relative

sovraimposte: occorreva per ciò disciplinare la imposta sulle industrie in modo tale da assicurare, possibilmente, ai Comuni ed alle Provincie, un introito costante in sostituzione delle perdute sovrimposte sui redditi dei fabbricati.

L'avere assunto, come base, il reddito inscritto agli effetti dell'imposta normale, doveva condurre ad esaminare l'ipotesi di redditi non acquisiti all'imposta stessa, sia perchè non ancora accertati, sia perchè sottratti alla sua applicazione in forza di leggi speciali. Poichè non potevano lasciarsi i Comuni senza il diritto d'imporre, anche in tali casi, il loro tributo, si è disposto anzitutto che quando il reddito non figuri accertato agli effetti della imposta normale, possa la relativa valutazione farsi d'accordo tra Comune e contribuente e considerarsi anche, per reciproco consenso, come definitiva, salvo, ritenere in tutti gli altri casi, la valutazione stessa come provvisoria, col diritto di operare il conguaglio del tributo locale, mediante rimborso o imposizione suppletiva, da effettuarsi dopo conosciuta la valutazione del reddito nei riguardi della imposta normale di Stato.

Per la risoluzione delle controversie che possono sorgere in rapporto all'applicazione

della nuova imposta è fatto rinvio, col disegno di legge, alla procedura tracciata nel regolamento-tipo che dovrà disciplinare il modo di funzionare dell'imposta stessa in tutto quanto non è disposto dal disegno di legge. Vi è ragione però di prevedere che tali controversie si ridurranno a ben poca cosa, dal momento che l'oggetto imponibile nella massima parte dei casi è già noto, essendo sottoposto alla imposta normale di Stato.

Le vertenze che potranno più facilmente e frequentemente essere sollevate, saranno quelle relative alla ripartizione dei redditi prodotti in diversi Comuni; e rispetto ad esse il disegno di legge contiene una norma che affida la soluzione delle stesse alla Commissione provinciale o centrale, a seconda che trattisi di Comuni di una medesima Provincia o di Provincie diverse.

Il divieto di ulteriore ricorso contro le decisioni pronunziate sopra queste speciali vertenze trova la sua ragion d'essere nella convenienza di assicurare la maggiore rapidità ed economia di giudizi, là dove non trattasi di giudicare della esistenza e della imponibilità di un reddito, ma della pura e semplice operazione di riparto in due o più quote del reddito medesimo, già nel

suo complesso accertato e riconosciuto imponibile; al qual fine ritiensi sufficiente la decisione di un solo collegio giudicante: quello cioè, che, nell'uno o nell'altro dei due casi prospettati, ha presumibilmente attitudine ad apprezzare gli elementi di fatto, su cui la ripartizione deve essere fondata.

Sopra i redditi determinati col procedimento di cui si è detto, provvederanno i Comuni all'applicazione di una imposta in misura tale che l'aliquota possa giungere fino ad un primo limite massimo del 2 per cento in quanto trattasi di redditi derivanti da industrie o da commerci (categoria *B* dell'imposta normale e categoria $A_1$ dell'imposta stessa per gli utili di società azionarie) e fino ad un corrispondente limite dell'1,60 per cento sui redditi netti derivanti da un'arte o da una professione (categoria *C* dell'imposta normale), mantenuto sempre lo stesso rapporto tra le due aliquote quando non voglia raggiungersi il limite massimo di esse, con che intendesi adottare lo stesso rapporto di differenziazione nella misura dell'aggravio, che viene applicato nei riguardi dell'imposta normale per effetto della diversa discriminazione dei redditi di categoria *B* e di categoria *C* ad essa assoggettati.

L'aliquota indicata può anche salire ad

una misura eccedente il limite del 2 e dell'1,60 per cento allorquando concorrano le stesse circostanze che, allo stato della legislazione vigente, autorizzano l'eccedenza al limite legale delle sovrimposte fondiarie; ma non potrà, tale aumento di aliquota, andare oltre il cinquanta per cento della sua misura, e così fino al limite insuperabile del 3 e del 2,40 per cento, fermo sempre il rapporto enunciato nella entità della eccedenza, e fermo ancora il rapporto, che, in ogni caso, dovrà sempre essere mantenuto fra il carico di questo tributo e le diverse sovrimposte, di che più innanzi.

Accanto alla imposta sulle industrie, che, assumendo a base di sua applicazione il reddito inscritto agli effetti della imposta normale di Stato, deve razionalmente avere pur essa lo stesso limite di esenzione nei redditi che non superano le lire 1200 nette, si è data facoltà di istituire, pei redditi minori, una tassa di patente.

Questa tassa, che potrebbe anche teoricamente sussistere insieme con quelle sulle industrie, funzionando da elemento integratore di essa, si rendeva tanto più necessaria per i bisogni dei piccoli Comuni, in quanto la scarsa entità dei redditi di natura industriale, commerciale e professionale, e il conseguente

limitato gettito dell'imposta autonoma, richiedeva che, in sostituzione dell'abolita tassa di esercizio e rivendita, funzionasse un tr buto autorizzante la imposizione, sia pur convenientemente moderata, sulle attività minori.

Dato lo speciale carattere del tributo, quale è nel disegno di legge concepito, dovrà lo stesso applicarsi ai singoli esercizi per classi, che, a tal fine, sono state fissate in numero di cinque. La misura della tassa, che parte da un massimo di lire 25 e di lire 20, rispettivamente per le industrie o commerci e per le professioni, scende per l'ultima classe, fino al limite minimo di lire 5 e lire 4.

Il diverso trattamento fatto agli esercizi industriali e commerciali e a quelli professionali, trova la sua giustificazione nella stessa ragione su cui riposa la differente misura delle due aliquote fissate per i redditi derivanti dalle fonti predette e assoggettati ad imposta sulle industrie, i commerci e le professioni.

Le norme che disciplinano il funzionamento di questo tributo, in rapporto alla procedura di accertamento e a quella contenziosa, sono quelle stesse che si riferiscono all'imposta sulle industrie.

I due tributi di cui si è indicato l'ordina-

mento sono stati ideati come tributi l'un con l'altro integrantisi ed entrambi di carattere comunale: ma poichè per le considerazioni già fatte, è riconosciuto come pienamente fondato anche il diritto delle Provincie di attingere una parte delle loro entrate dalla ricchezza mobiliare, si è ritenuto che il procedimento a tal fine più adatto non possa essere altro se non quello di consentire loro una sovraimposizione su quegli stessi redditi che risultano acquisiti all'applicazione all'imposta comunale (non della tassa di patente) permettendo così anche di effettuare, coi medesimi ruoli, la riscossione di entrambi i tributi, il comunale e il provinciale.

Una volta accertata, col procedimento tracciato dal disegno di legge la entità della ricchezza imponibile prodottasi nei singoli Comuni, si ha già la precisa nozione della massa di ricchezza perseguibile col tributo provinciale; e il criterio della sovrimposizione, che non avrebbe potuto adottarsi prendendo a base i redditi inscritti agli effetti della imposta normale di Stato, perchè non aventi esatta rispondenza con la produzione nel Comune di imposizione, torna invece perfettamente applicabile quando si prendano a base i redditi inscritti agli effetti della imposta comunale per i quali si ha, in modo

preciso, la indispensabile rispondenza tra il luogo di produzione e quello di imposizione.

La sovraimposta provinciale si applicherà, pertanto, sui medesimi redditi, con un'aliquota che può giungere fino ad un primo limite ordinario dell'1 e del 0,80 per cento, a seconda che trattisi di redditi di natura commerciale e industriale o professionale, mantenuto sempre lo stesso rapporto tra l'ammontare dell'una e quello dell'altra, quando si resti al disotto del limite enunciato. Le provincie potranno anche eccedere l'indicato limite d'imposizione fino ad un secondo limite insuperabile, che aumenti l'aliquota del suo cinquanta per cento, sotto l'osservanza delle stesse norme già segnalate per l'eccedenza della quota d'imposta comunale; con che l'aliquota provinciale potrà salire a seconda della natura dei redditi fino all'1,50 e all'1,20 per cento.

Si è parlato deliberatamente di aliquota provinciale sui redditi, per meglio chiarire il concetto fermato nel disegno di legge e già dianzi illustrato, secondo cui la quota d'imposta a pro delle provincie non deve applicarsi per via di centesimi addizionali da commisurare alla entità della imposta comunale, ma, pur gravando sulla medesima ricchezza imponibile e riscuotendosi coi me-

desimi ruoli, deve funzionare con aliquota propria, riferita al reddito e determinata, a norma delle esigenze di bilancio, in misura uniforme per tutti i contribuenti della provincia.

Diversamente operando, la misura dell'aggravio imposto dalla provincia, il quale vuole essere uniforme, avrebbe invece risentito l'influenza della diversità di aliquote, che, a seconda dei rispettivi bisogni, applicano i diversi Comuni, dal che sarebbe derivata una evidente spercquazione.

Con le aliquote rispettivamente fissate per il Comune e per la Provincia, quando si giungesse da entrambi ad elevarne la misura fino al secondo limite insuperabile, si avrebbe, per le due categorie di redditi che vi sono soggetti, la seguente misura di aggravio:

| Indicazione dei redditi | Aliquota massima fino al limite ordinario | | | Eccedenza di aliquota fino al limite insuperabile. | | | Aliquota complessiva |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Comun. | Provinc. | Totale | Comun. | Provinc. | Totale | |
| Categ. $A_1$ (utili di Società) . Categ. $B$ . . . | 2 — | 1 — | 3 — | 1 — | 0 50 | 1 50 | 4 50 |
| Categ. $C$ . . . | 1 60 | 0 80 | 2 40 | 0 80 | 0 40 | 1 20 | 3 60 |

La imposizione sui redditi della ricchezza mobiliare, accordata a favore delle provincie, non consente che, da parte delle stesse, si scenda anche ad un aggravio sui minori esercizi colpiti dalla tassa di patente. La ragione fondamentale che giustifica la percezione di un tributo a pro della provincia sopra redditi che sono gravati da imposta normale di Stato, non assiste ugualmente per autorizzare la percezione di un tributo provinciale imposto a coloro che traggono un reddito inferiore al minimo imponibile nei riguardi del tributo di Stato: e se giustificata è la tassa di patente a pro dei Comuni, in considerazione dei servigi che gli stessi prestano ai piccoli esercenti o professionisti, non saprebbe trovarsi argomento sufficientemente valido per sorreggere a loro carico una imposizione provinciale, che si è voluta, pertanto, recisamente escludere.

## Capitolo II.

### La sovrimposta comunale sulla imposta complementare di Stato,

La istituzione a favore dello Stato della imposta complementare sul reddito complessivo, più non consentiva — come fu già avvertito — che si lasciassero sussistere la tassa di famiglia o focatico e quella sul valore locativo, i quali, come tributi sull'agiatezza, ove fossero mantenuti in vita costituirebbero un duplicato con l'imposta complementare predetta. D'altra parte, conveniva pure riflettere che l'abolizione di tali tributi non può a meno di arrecare un certo turbamento alla finanza locale; donde la necessità di un provvedimento sostitutivo in favore dei Comuni.

Le ragioni già esposte in precedenza relativamente all'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni, hanno persuaso ad escludere, anche in questo campo, la forma della compartecipazione al gettito del tributo erariale, per far luogo invece ad una

forma di vera e propria sovrimposta sul tributo medesimo.

Questa sovrimposta si presenta di agevole applicazione, senza che sorgano per essa quelle difficoltà e quegli inconvenienti, segnalati trattando della imposta sulle industrie, i commerci e le professioni; dacchè, applicandosi l'imposta complementare di Stato sull'insieme dei redditi che il contribuente gode nel Comune di residenza, il cespite imponibile, che è preso a base dell'imposta stessa, si identifica con quello che il Comune ha pur esso il diritto di colpire, per avere un adeguato contributo alle spese richieste dai pubblici servizi di cui i comunisti fruiscono.

Non è parso invece che il diritto di sovraimposizione accordato ai Comuni dovesse estendersi anche a favore delle Provincie, per non rendere troppo onerosa una imposta già sensibilmente progressiva nella parte erariale, e aggravata dalla quota della sovraimposizione comunale; mentre è a ritenersi che si siano già esauditi, entro giusti limiti, i voti formulati dalle Provincie per una più ampia facoltà di attingere tributi, accordando ad esse il diritto di colpire la ricchezza mobiliare mercè la quota d'imposta sulle industrie; commerci e le professioni.

Giova anche osservare, a miglior giustificazione di questa linea di condotta, che, qualora volesse concedersi alle Provincie una sovraimposizione alla imposta complementare non sarebbe facile trovare quel rapporto di diretta interdipendenza il quale deve pur sussistere tra la natura dei beni di cui si ha il godimento, la prestazione dei servigi resi dall'ente al possessore dei beni stessi e la conseguente ragione del tributo.

Limitato il diritto di sovrimposta sulla complementare alla sola quota in favore dei Comuni, se ne è fissata la misura massima ordinaria a centesimi 20 per ogni lira d'imposta erariale, con facoltà di eccedenza fino ad un secondo limite insuperabile di altri 10 centesimi, con che l'aliquota massima dell'imposta complementare, che, per i redditi eccedenti la somma di lire 500.000, ascende al 25 per cento, può accrescersi, per effetto della sovrimposta comunale, fino ad un limite massimo, insuperabile, del 32,50 per cento.

Il disegno di legge non ammette però, e quindi esclude, la facoltà dei Comuni di sovraimporre alla patrimoniale.

Conviene riflettere, ancora una volta, per chiarire il perchè di questa esclusione, che la imposta patrimoniale non è stata ideata

come tributo a sè, ma come elemento integratore dell'imposta complementare, per eliminare il difetto derivante dalle difficoltà d'ordine tecnico, di introdurre anche per l'imposta complementare, l'applicazione del principio della discriminazione dei redditi: donde il carattere di relativa mitezza che l'imposta patrimoniale nel nostro concetto deve avere e che si è inteso infatti di darle, fissandone l'aliquota nella misura dell'uno per mille. Ora non si nega che l'essersi autorizzata una sovrimposta comunale sulla complementare, avrebbe potuto logicamente autorizzare anche una corrispondente sovrimposta comunale sulla patrimoniale istituita ad integrazione della prima: ma si è creduto di doverlo escludere in considerazione della circostanza che ogni aumento di aliquota, pur mitissimo in rapporto al patrimonio, diventa oneroso in relazione al reddito che dal patrimonio deriva. Già fu rilevato nella parte della relazione che si riferisce all'imposta patrimoniale, come l'aliquota erariale dell'uno per mille sul patrimonio corrisponde al 2 per cento del reddito, già assoggettato, nelle sue diverse forme, alla imposta normale e a quella complementare: sicchè non sarebbe stato saggio un aggravio ulteriore: tanto più che l'aggravio differenziale sui patrimoni

non si deve misurare solo in relazione alla imposta patrimoniale, ma benanco al peso dell'imposta successoria e delle tasse sui trasferimenti della proprietà a titolo oneroso: a voler essere ragionevoli e prudenti, come è necessario nella trattazione di una materia così delicata, che ha tanti nessi colla economia generale pubblica e privata, deve riconoscersi che nel complesso i redditi di capitale sono già bastevolmente aggravati dalle varie imposte di Stato in guisa che un ulteriore aggravio da parte degli enti locali non apparirebbe giustificato.

Sta, comunque, che nel tener conto dell'aggravio sul reddito complessivo, ai fini della determinazione della aliquota sul patrimonio, tendente a ripristinare l'equilibrio, turbato dalla mancanza di discriminazione dei redditi soggetti ad imposta complementare, si è tenuto conto, in quanto era possibile, non della sola imposta erariale complementare, ma anche della sovrimposta comunale alla complementare stessa: diguisachè, non era più necessario il ricorrere ad un secondo correttivo, che dovesse ancora ristabilire l'equilibrio delle imposizioni, nuovamente turbato dalla introduzione della sovrimposta comunale.

## Capitolo III.

### Le sovrimposte fondiarie.

Le sovrimposte fondiarie hanno costituito finora la base precipua di assetto della finanza locale, essenzialmente per queste ragioni:

1° La ricchezza immobiliare aveva in passato una notevole preponderanza su quella mobiliare in quasi tutti i Comuni del Regno, così come oggi la mantiene nei Comuni rurali, specie nelle regioni industrialmente e commercialmente meno sviluppate.

2° Il carattere di tale ricchezza e la importanza dei servizi prestati dagli enti locali e di cui la stessa fruisce, formavano di essa la materia imponibile più acconcia, nell'ordinamento tributario locale.

3° La facilità estrema con cui potevasi, dagli enti locali, attingere a questa fonte di tributi, mercè un semplice aumento di aliquota, ha servito ancor più a farne il campo di applicazione verso cui si son rivolte le amministrazioni dei Comuni e delle Provincie.

Tali ragioni insieme concorrenti, han ser-

vito a tenere aperto l'adito allo espandersi delle sovrimposte, le quali, col volgere del tempo, sono giunte a costituire uno dei problemi più preoccupanti, non soltanto della finanza locale, ma anche della finanza di Stato, a causa della dannosa ripercussione che i rincrudimenti delle aliquote esercitano sulla valutazione della ricchezza imponibile soggetta ad imposta.

Tutto ciò va detto in particolare per l'imposta sui fabbricati, rispetto alla quale si hanno in taluni luoghi aliquote elevate a tal segno da autorizzare i contribuenti ad asserire che esse si risolvono in una vera e propria confisca del reddito: ad impedire la quale le Commissioni amministrative, eludendo la legge valutano spesso i redditi in cifra inferiore al vero in tutti i casi nei quali manchi l'esistenza di un contratto, o quando le indicazioni di questo non rispondano al vero, dando così luogo al dilagare sempre più grave delle sperequazioni, con danno notevole dell'erario che applica sui redditi così valutati la sua uniforme aliquota d'imposta.

Meno avvertito è il danno in rapporto all'imposta sui terreni, dacchè il reddito di questi, già censito col procedimento della catastazione, è risaputo essere, normalmente, molto inferiore a quello che in realtà ne ricava

il proprietario; il che fu già a suo luogo constatato. Onde affermata la necessità di apportar rimedio alle eccessiva asprezza di entrambe le sovrimposte, si ritenne che un maggior riguardo dovesse aversi in rapporto ai fabbricati.

Muovendo da tale intento il disegno di legge stabilisce anzitutto che il limite ordinario di applicazione delle sovrimposte fondiarie debba essere fissato, così per i terreni che per i fabbricati, in ragione di centesimi 50 per ogni lira d'imposta erariale e per ciascuno dei due enti: Comune e Provincia; essendo l'aliquota erariale, così per i terreni che per i fabbricati, del 18 per cento, ne deriva che la sovrimposta comunale e quella provinciale ad essa aggiunte possono elevarne la misura complessiva fino al 36 per cento.

E fin qui non vi ha mutamento accentuato sul regime attuale: è vero che questo fissa i limiti di sovraimposta a centesimi 60 per ogni lira d'imposta erariale e per ciascuno degli enti, in luogo dei 50 che il nostro disegno di legge contempla; ma convien rilevare che, secondo l'odierno ordinamento, i 60 centesimi si ragguagliano ad una più moderata aliquota erariale; cosicchè nessun rimedio di moderazione il nostro disegno avrebbe ancora apportato.

Ma il rimedio che appariva imprescindibil-

mente necessario si è invece introdotto nel campo delle eccedenze al limite della sovraimposizione.

Queste eccedenze, pur sottoposte, con l'ordinamento vigente, all'osservanza di norme restrittive circa la causa che deve autorizzarle e la procedura che deve seguirsi per ottenere l'autorizzazione, praticamente non hanno, in rapporto alla misura, confini di sorta: ed è accaduto così, in fatto, che moltissimi sono oggi i Comuni con aliquote complessive superiori al 50 per cento del reddito; notevole è il numero di quelli, nei quali le aliquote si elevano al 70 o all'80 per cento, nè mancano quelli dove è superato — e talvolta in misura accentuatissima — il 100 per cento!

Ad eliminare siffatto inconveniente tende la disposizione che autorizza la eccedenza sul limite ordinario fino ad un massimo di altri centesimi 50 a favore di ciascuno dei due enti per l'imposta terreni (cat. $A_3$ della normale) e di centesimi 25 sempre in favore di ciascuno dei due enti, per l'imposta fabbricati, dichiarando come *insuperabile* questo limite di eccedenze (1).

---

(1) Non giova nascondersi che questo rimedio presenta pur esso degli inconvenienti notevoli, giacchè l'aver segnato un limite insuperabile nella misura delle

Sta in questa dichiarazione, secondo il disegno di legge, il provvedimento diretto a temperare l'asprezza delle due sovrimposte e più specialmente quella sui fabbricati, pur dovendosi — per esigenze imprescindibili della finanza erariale e locale, che non occorre neppure illustrare — contenere la proposta di moderazione entro confini tali che, in altra epoca e in altre condizioni, avrebbero potuto e dovuto essere notevolmente più ristretti.

---

aliquote, può creare serie difficoltà ed imbarazzi quando gli enti locali, di fronte alla necessità di provvedere a spese di carattere improrogabile ed irriducibile, non abbiano altre fonti da cui attingere i mezzi a tal uopo necessari.

È vero che il più vasto campo assegnato alla imposizione diretta locale col dare agli enti la facoltà di attingere anche dalla ricchezza mobiliare (che è destinata, prevedibilmente, presso di noi a espansione ognor crescente) servirà a conferire elasticità ai bilanci degli enti locali, riducendo di molto le probabilità dell'inconveniente: è vero altresì che allo stesso fine potranno giovare riforme nel campo dell'amministrazione locale in rapporto alla natura delle spese che gli enti sostengono ed ai confini entro cui queste dovrebbero essere contenute: ma occorre pur dire che, nonostante ogni avvedimento, potrà ugualmente accadere in qualche caso che l'applicazione dei tributi locali, circoscritta al limite massimo insuperabile, tolga ad un comune o ad una provincia il modo di sopperire alle esigenze del proprio bilancio.

Così fissati i limiti delle sovrimposte fondiarie, può giungersi, per effetto della loro applicazione, ai seguenti limiti massimi dell'aliquota complessiva gravante il reddito dei terreni e dei fabbricati:

| Natura del reddito | Aliquota erariale | Limite ordinario di sovrimposta | | | Eccedenza | | | Aliquota massima complessiva |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Comun. | Provinc. | Totale | Comun. | Provinc. | Totale | |
| Categ. $A_3$ (terreni) . | 18 — | 9 — | 9 — | 18 — | 9 — | 9 — | 18 — | 54 — |
| Categ. $A_2$ (fabbric.) | 18 — | 9 — | 9 — | 18 — | 4 50 | 4 50 | 9 — | 45 — |

Ma tutto ciò non infirma le ragioni sostanziali che sorreggono la tesi del limite assoluto. Resterà se mai da ricercare un qualche provvedimento che consenta ai comuni ed alle provincie di far fronte alle esigenze della loro finanza in quei pochi casi — prevedibilmente rari ed eccezionali — in cui i mezzi tributari non bastano: nè è da escludere che un tale rimedio possa trovarsi in una forma di concorso diretto per parte dello Stato. Ma è materia che conviene riservare ad altra sede, e à quando il funzionamento del nuovo sistema abbia permesso di misurarne tutte le conseguenze.

## Capitolo IV.

### Il rapporto fra le sovrimposte e gli altri tributi diretti.

L'inconveniente già rilevato nel regime vigente della imposizione locale, secondo cui è lasciata pressochè libera ai Comuni ed alle Provincie la facoltà di attingere in copiosa misura, alle sovrimposte fondiarie, voleva essere eliminato con una serie di provvedimenti, che il disegno di legge tende a tradurre in atto, dando ai Comuni ed alle Provincie il diritto di attingere tributi anche dalla ricchezza mobiliare e imponendo vincoli, oltre che nella misura percentuale dei singoli tributi, anche nel rapporto di interdipendenza che deve esistere tra di essi, in modo da impedire che sull'uno piuttostochè sull'altro, si rivolga liberamente l'attività degli enti.

Intorno a quest'ultimo punto vuole essere fermata brevemente l'attenzione per precisare che, secondo il disegno di legge, non può essere consentita la istituzione di alcuno dei tributi che il disegno stesso autorizza

senza che si abbia la coesistenza degli altri, nè può autorizzarsi eccedenza di sorta al limite ordinario se un tal provvedimento non è adottato contemporaneamente per tutti i tributi che l'ente ha il diritto d'imporre.

Rammentiamo, per chiarire il concetto suespresso, che ai Comuni è conferito il diritto di poter applicare:

le sovrimposte fondiarie sui terreni e sui fabbricati fino al limite di 50 centesimi per ogni lira della corrispondente imposta erariale;

l'imposta sulle industrie, sui commerci e sulle professioni, con un'aliquota che può ascendere fino al limite del 2 e dell' 1,60 per cento rispettivamente sui redditi di categoria *B* e categoria *C*;

la sovrimposta sulla complementare fino al limite di centesimi 20 per ogni lira d'imposta erariale.

Ora, dato che un Comune voglia applicare al massimo la sovrimposta fondiaria, esso dovrà pure arrivare al massimo per gli altri due tributi. Se riterrà, per contro, a modo di esempio, di fissare in centesimi 40 la sovrimposta fondiaria (quattro quinti del limite) dovrà applicare con aliquota proporzionalmente corrispondente gli altri due tributi, adottando così la percentuale dell'1,60 e

dell'1,28 per cento per l'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni, e applicando centesimi 16 di sovrimposta complementare.

Rammentiamo ancora, che i Comuni possono deliberare eccedenze al limite ordinario predetto fino ad un successivo limite insuperabile costituito:

da altri centesimi 50 di sovrimposta terreni e centesimi 25 di sovrimposta fabbricati;

dall' 1 per cento e 0,80 per cento di aumento alle due aliquote dell'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni;

da altri 10 centesimi di sovrimposta sulla complementare.

Orbene: quando il Comune voglia deliberare, ad esempio, l'eccedenza della sovrimposta sui terreni per altri 10 centesimi (un quinto del limite di eccedenza di 50 centesimi) non potrà farlo senza aumentare contemporaneamente di 5 centesimi la sovrimposta fabbricati, del 0,20 e 0,16 per cento l'aliquota dell'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni e di 2 centesimi la sovrimposta sulla complementare.

Altrettanto è a dirsi pei tributi di cui è autorizzata l'applicazione in favore delle Provincie, per i quali può determinarsi, se-

guendo l'enunciato criterio, la misura di aggravio che, nei singoli casi, è consentita.

Il che consiglia di raccogliere, a maggior chiarezza, nella seguente tabella il limite massimo a cui possono giungere le aliquote complessive dei singoli tributi contemplati nel disegno di legge, tenuto anche conto dell'aliquota erariale: (*v. pag.* 422).

Ai vincoli imposti per il coordinamento dei vari tributi e per la commisurazione delle rispettive aliquote, nell'intento di assicurare che le varie fonti di ricchezza dei cittadini diano tutte il loro contributo alle spese che gli enti locali debbono sostenere, altri vincoli ancora sono dal disegno di legge aggiunti, per una sempre migliore disciplina dell'ordinamento.

Uno di tali vincoli, tratto dalla legislazione già vigente (articolo 309 della legge comunale e provinciale) è quello che vieta ai Comuni di deliberare eccedenze al limite ordinario delle sovrimposte qualora non siasi provveduto, alla applicazione della tassa sulle vetture e domestici e di quella sul bestiame, oltre che della nuova tassa di patente che il disegno di legge contempla al suo articolo 10.

L'altro vincolo che vuolsi mantenuto è quello che ha riferimento al carattere della spesa da fronteggiare, perchè resti giustificata

| Indicazione dei redditi | Aliquota erariale | Limite ordinario di sovrimposta | | | Eccedenza di sovrimposta | | | Aliquota complessiva |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Comun. | Provinc. | Totale | Comun. | Provinc. | Totale | |
| 1. Terreni cat. $A_3$ . . . . . | 18,— | 9,— | 9,— | 18,— | 9,— | 9,— | 18,— | 54,— |
| 2. Fabbricati cat. $A_2$ . . . . . | 18,— | 9,— | 9,— | 18,— | 4,50 | 4,50 | 9,— | 45,— |
| 3. Redditi complessivi soggetti a imposta complementare . . . | 25,— | 5,— | — | 5,— | 2,50 | — | 2,50 | 32,50 |
| 4. Redditi soggetti ad imposta sulle industrie. — categ. $A_1$ di società . | 18,— | 2,— | 1,— | 3,— | 1,— | 0,50 | 1,50 | 22,50 |
| 4. Redditi soggetti ad imposta sulle industrie. — categ. $B$ . | 15,— | 2,— | 1,— | 3,— | 1,— | 0,50 | 1,50 | 19,50 |
| 4. Redditi soggetti ad imposta sulle industrie. — categ. $C$ . . | 12,— | 1,60 | 0,80 | 2,40 | 0,80 | 0,40 | 1,20 | 15,60 |

la facoltà della eccedenza, e alle formalità di cui dovranno essere rivestiti i deliberati delle Amministrazioni comunali e provinciali coi quali si votano le eccedenze; su di che si è fatto riferimento alle disposizioni contenute nella legge comunale e provinciale, aggiungendo ancora, a maggior cautela ed agli effetti della validità delle deliberazioni, l'obbligo di osservare la norma dettata dall'articolo 190 della legge enunciata e riferibile alle deliberazioni per l'assunzione dei mutui.

Così disciplinati i tributi diretti locali, potranno, si confida, rispondere meglio alla loro funzione e recare minor perturbamento alle imposte dirette erariali, di cui sono una necessaria dipendenza.

---

# Il decreto Tedesco

Il decreto legge 24 novembre 1919 n° 2162 promosso dal Ministro delle Finanze on. Tedesco, e inserito nella *Gazzetta Ufficiale* nel successivo 26, ha approvate «disposizioni relative alla riforma delle imposte dirette sui redditi e dei tributi locali con effetto dal 1° gennaio 1920».

Si tratta del disegno di legge Meda, presentato alla Camera dei deputati il 6 marzo 1919, al quale si riferiscono le pubblicazioni raccolte in questo volume; ma notevolmente ridotto e modificato.

Intanto vi fu soppresso tutto il titolo relativo alla imposta patrimoniale, la quale parve, ed a torto, incompatibile colla imposta patrimoniale *straordinaria* istituita col contemporaneo decreto n° 2169: diciamo a torto, perchè l'imposta patrimoniale del progetto Meda non aveva funzione autonoma, ma soltanto perequatrice della imposta complementare, secondo è chiaramente spiegato nella relazione.

Ma quel che è ben più grave, e diciamo pure, da deplorarsi, si è che siano stati soppressi gli articoli 81 e 82, e gli articoli dall'88 al 91.

I primi due riguardavano l'accertamento *indiziario* per l'applicazione della imposta complementare: con questa soppressione si può dire che la imposta stessa sia stroncata e snaturata, perchè, tra l'altro, sfuggiranno al pagamento di essa tutti coloro che godono i redditi di titoli statali: gli altri riguardavano il trattamento dei titoli al portatore col metodo della applicazione della aliquota massima a quelli non denunciati nel complesso del reddito: la giustificazione di questa indulgenza verso i detentori di titoli al portatore si è voluta trovare nell'altro contemporaneo decreto n° 2166 che ha istituito una imposta del 5 % sui dividendi, interessi e premii dei titoli medesimi: si è cioè adottato il metodo della imposta surrogatoria. Veramente l'obbligo della denuncia è virtualmente mantenuto, in quanto l'imposta complementare è, come nel progetto Meda « sul reddito complessivo del contribuente » e lo è espressamente poi agli effetti della imposta patrimoniale straordinaria: anzi all'art. 43 del decreto n° 2169 si minaccia la conversione di tutti i titoli al portatore in

titoli nominativi, da imporsi per semplice decreto reale, qualora entro un anno « siasi constatato che i detentori, non ottemperino all'obbligo imposto per la denuncia ». Ma è una minaccia che rimarrà scritta sulla carta — e non ce ne dorremo perchè la nominatività obbligatoria è istituto non scevro di pericoli per la economia nazionale, e non è affatto indispensabile per un rigoroso accertamento fiscale — una minaccia che manca poi di ragione, dal momento che il contemporaneo decreto n° 2166 suppone e regola la esistenza di titoli al portatore stessi.

Un'ultima soppressione, apparentemente di poco conto, ma che in rapporto alla funzione sociale di una imposta globale sul reddito, riveste molta importanza è quella dell'art. 154 del progetto Meda, articolo che per evidenti ragioni di controllo rendeva obbligatoria la pubblicazione delle liste dei contribuenti del Regno.

Vediamo ora — trascurando le modificazioni di forma o di coordinamento — le innovazioni introdotte nelle parti del progetto Meda conservate.

All'art. 4 si è voluto rimaneggiare col ritorno a criterî antiquati la materia dei redditi dipendenti da condominio e da dominio diretto che il progettto Meda giustamente

trattava come redditi da iscriversi nelle corrispondenti categorie dei redditi di puro capitale.

Per i redditi dei terreni si è voluto consolidare per un quinquennio l'imposta attuale, che è una imposta di privilegio, e non tollerabile nelle attuali condizioni della pubblica finanza. Si dispone poi che decorso il quinquennio, e cioè dopo il 1926, i redditi stessi saranno classificati in categoria *B*, e assoggettati alla corrispondente aliquota d'imposta (15 %, anzichè 18 %), in quanto saranno valutati non più in base al catasto, ma come redditi industriali: il che sarebbe certo un notevole progresso: ma purtroppo c'è da temere che al momento buono sorgerà la solita agitazione degli interessati che obbligherà a mantenere lo *statu quo*. Da notarsi poi che è stata abbandonata ogni idea di imporre sui terreni bonificati non ancora censiti.

Quanto al reddito dei fabbricati il progetto Meda per tagliar corto colle frodi stabiliva che l'imponibile fosse determinato in base al loro *valore locativo :* invece il decreto Tedesco ritorna al vecchio concetto del reddito lordo, con alcune detrazioni in più di quelle che il progetto Meda contemplava dal valore locativo.

Per l'imposta complementare, il progetto

Meda poneva a soggetto dell'imposta la famiglia intesa come « riunione di persone fisiche anche non legate da vincoli di parentela e di affinità, purchè convivano ed abbiano in comune il lavoro ed il godimento di beni, di redditi o di lucri di qualunque specie ». Il decreto Tedesco invece stabilisce come soggetto « la persona fisica per la somma dei redditi proprii, e della moglie e di quelli di altre persone, quando di questi ultimi abbia la libera disponibilità, l'amministrazione o l'uso senza l'obbligo della resa dei conti ». È una diversa concezione sulla quale non è il caso di intrattenerci.

In tema di detrazioni dal reddito, invece delle 500 lire per ciascun componente la famiglia, il decreto ammette la detrazione di un trentesimo del reddito per ciascun componente fino ad un massimo di L. 1500 e ad un minimo di L. 600: nè si capisce questa maggior larghezza ai possessori di redditi più cospicui!

È poi esteso alle nubili l'aggravio che il progetto Meda stabiliva per i celibi e lo si misura non nella quota fissa di L. 500, ma in un ventesimo dell'imposta dovuta, e semprechè il reddito raggiunga non le L. 3000 del progetto Meda, bensì le L. 6000. Così un celibe avente un reddito di L. 10.000, se-

condo il progetto Meda pagava in più L. 500, mentre secondo il decreto Tedesco pagherà... L. 11,40 ! In compenso il decreto non esclude il celibato (e quindi neppure il nubilato) inerente a professione, ufficio o ministero, e neppure quello delle persone a cui l'art. 61 del Codice civile vieti di contrarre matrimonio.

Procedendo incontriamo la elevazione del minimo imponibile da L. 1200 (600 dopo le detrazioni) a L. 3000 (1500 dopo le detrazioni): è elevazione che si spiega per le mutate condizioni economiche della vita. Ma non potrebbesi affatto giustificare il temperamento delle aliquote, — e neppure la formula sostituita alla tabella dei singoli redditi — fatti con criteri che sono in perfetta antitesi al concetto vero della progressività: diremo solo per esemplificare che l'aliquota per il reddito di L. 20.000 è diminuito dal 5 % al 3,08 %, quella per il reddito di L. 50.000 dal 10 % al 4,53 %; quella per il reddito di L. 100.000 dal 15 % al 6,19 %: e mentre il progetto Meda applicava l'aliquota massima del 25 % ai redditi da mezzo milione in su, il decreto Tedesco la trasporta al reddito quasi ipotetico di 2 milioni e mezzo; ed al reddito di mezzo milione applica solo l'aliquota del 12,43 %.

È da dubitarsi che con queste debolezze tributarie, la riforma corra pericolo di costituire una mezza delusione per il bilancio, e di dare un rendimento inadeguato alle spese cospicue dell'accertamento.

Il decreto Tedesco sopprime anche l'obbligo del contribuente di denunciare ogni anno le eventuali variazioni del proprio reddito: gli dà invece il diritto di chiedere la revisione dopo un triennio a proprio vantaggio, e riserva uguale diritto alla Finanza.

Trascurando di rilevare le varianti relative agli organi di accertamento ed alla procedura contenziosa, diremo per ultimo che il decreto introduce la facoltà della amministrazione e nei suoi organi di chiamare il contribuente a presentarsi per sottoscrivere una formula di giuramento nella quale dichiari, previa correzione occorrendo, che la denuncia fatta dei proprii redditi, è integrale e veritiera. Non discuteremo qui il valore di quest'arma fiscale; crediamo però che essa purtroppo sarà di ben scarsa efficacia; tanto più quando l'unica sanzione che si commina al giuramento falso è il raddoppiamento delle pene pecuniarie già prevedute per chi abbia presentato una denuncia per cifra inferiore *di almeno un terzo* (temperamento soverchio introdotto dal decreto)

a quella che risultasse dopo definito l'accertamento.

Giova quindi presumere che a suo tempo la Camera vorrà ristabilire nella maggior parte delle sue disposizioni il testo originario.

1 *Gennaio* 1920.

---

# INDICE

**La riforma della imposizione diretta alla Camera Italiana** . . . . . *Pag.* 1

INTRODUZIONE

**La relazione al disegno di legge Meda** . . » 24

CAPITOLO I - I precedenti parlamentari italiani . . . . . » 24

CAPITOLO II - I difetti dell'ordinamento odierno . . . . . » 52

CAPITOLO III - La necessità della unificazione . . . . . » 63

*Numero delle schede ed ammontare dei redditi di ricchezza mobile, fabbricati e terreni netti da imposta, accertati e tassati per ruoli* (tabella) . . . . . » 65

CAPITOLO IV - Disegno generale del riordinamento . . . . . » 76

LIBRO PRIMO

Le imposte erariali . . . . . » 93

***TITOLO PRIMO - L'imposta normale e proporzionale sui redditi*** . . . . » 93

CAPITOLO I - La trasformazione dell'imposta sui terreni . . . . . » 94

CAPITOLO II - La trasformazione dell'imposta sui fabbricati . . . . . » 110

CAPITOLO III - La trasformazione dell'imposta di ricchezza mobile . . . . . *Pag.* 130
§ 1 - *Il regime delle Società per azioni* » 130
§ 2 - *Il trattamento delle Società cooperative* . . . . . » 148
§ 3 - *Il trattamento degli impiegati di enti pubblici* . . . . . » 155
§ 4 - *Abolizione del privilegio dei proprietari coltivatori di fondi* . . . » 159
§ 5 - *Il trattamento degli interessi e dei salari* . . . . . » 165
§ 6 - *La valutazione dei redditi per gruppi* . . . . . » 172
§ 7 - *La valutazione dei redditi al lordo e la nullità delle traslazioni d'imposta*. . . . . » 175
§ 8 - *L'aumento del limite di esenzione e il metodo delle detrazioni* . . . » 180

***TITOLO SECONDO - L'imposta complementare progressiva sul reddito*** » 188
CAPITOLO I - Il soggetto dell'imposta. . » 190
CAPITOLO II - I redditi extra-territoriali e quelli degli stranieri . . . . . » 196
CAPITOLO III - I redditi imponibili e l'accertamento per i titoli al portatore. . » 204
CAPITOLO IV - Il trattamento dei titoli del debito pubblico . . . . . » 222
CAPITOLO V - Il metodo della imposizione indiziaria . . . . . » 228
CAPITOLO VI - Il sistema delle detrazioni e degli sgravi . . . . . » 235
§ 1 - *Le detrazioni a titolo di passività*
§ 2 - *La detrazione per carichi di famiglia* . . . . . » 240

§ 3 - *Gli aggravi sugli esenti dal servizio militare e sui celibi* . . . . *Pag.* 242
CAPITOLO VII - La esenzione dei redditi minimi . . . . . » 246
CAPITOLO VIII - La scala della progressività . . . . . » 251
CAPITOLO IX - Gli incrementi di valore e gli aumenti patrimoniali . . . . . » 271

***TITOLO TERZO - L'imposta sul patrimonio*** . . . . . » 283
CAPITOLO I - Il soggetto, l'oggetto e i limiti dell'imposta . . . . . » 283
CAPITOLO II - La misura e l'andamento dell'aliquota . . . . . » 296
CAPITOLO III - La valutazione dei beni. » 306

***TITOLO QUARTO - L'accertamento della materia imponibile; la procedura contenziosa e le altre disposizioni comuni alle tre imposte*** . . . » 317
CAPITOLO I - Le giunte di stima . . . . » 320
CAPITOLO II - I collegi giudicanti e il procedimento contenzioso. . . . . » 327
CAPITOLO III - La ispezione dei libri e i concordati . . . . . » 349
CAPITOLO IV - Gli sgravi ed i rimborsi d'imposta . . . . . » 355
CAPITOLO V - Le sanzioni. . . . . » 361
CAPITOLO VI - Disposizioni diverse. . . » 372

LIBRO SECONDO

***TITOLO UNICO - I tributi locali*** . . » 381
CAPITOLO I - L'imposta sulle industrie, i commerci e le professioni . . . . . » 386

Capitolo II - La sovrimposta comunale sulla imposta complementare di Stato *Pag.* 407
Capitolo III - Le sovrimposte fondiarie » 412
Capitolo IV - Il rapporto fra le sovrimposte e gli altri tributi diretti . . . . » 418
**Il decreto Tedesco** . . . . . » 425

PREZZO DEL PRESENTE VOLUME: **Otto Lire.**


## BIBLIOTECA DI SCIENZE ECONOMICHE

A Quattro Lire IL VOLUME.

*VOLUMI PUBBLICATI:*

*Il problema della finanza post-bellica,* di **Luigi Einaudi.**

*La terra ai contadini o la terra agli impiegati?,* di **Giuseppe Prato.**

*Problemi del lavoro nell'ora presente,* di **Giuseppe Prato.**

*Le peripezie monetarie della guerra,* di **Achille Loria.**

*L'orario di lavoro delle 8 ore,* di **Filippo Turati.**

*La riforma generale delle imposte dirette sui redditi,* di **Filippo Meda** (volume doppio).

*SEGUIRANNO:*

*Problemi commerciali e finanziari dell'Italia,* di **Attilio Cabiati.**

*Colpe ed errori della finanza bellica italiana,* di **Agostino Lanzillo.**

*L'esportazione dopo la guerra,* di **Filippo Carli.**

---

*PRESSO GLI STESSI EDITORI:*

*Il reddito nazionale e i còmpiti di domani,* di **Filippo Carli** . . . . . 1 50

*Due massime forze d'Italia: l'uomo e l'acqua,* di **Francesco Coletti** . . . . . 1 50

*La terra monopolio di Stato?,* di **Rusticus** . . . . 1 50

*Gli orientamenti dell'economia italiana dopo la guerra,* di **Giuseppe Prato** . . . . . 1 50

*L'Italia nella sua vita economica di fronte alla guerra,* di **Gino Prinzivalli** . . . . . 3 50

*I trattati di lavoro e la protezione dei nostri lavoranti all'estero,* di **Luciano De Feo.** Con prefazione di LUIGI LUZZATTI . . . . . 3 —

*Le questioni economiche della guerra discusse a Roma alla Camera dei Deputati.* Resoconti ufficiali . . 6 50

*La lotta economica del dopo guerra,* di **Luciano De Feo.** Con prefazione di S. E. GIUSEPPE CANEPA . . . . . 2 25

*Gli scambi internazionali,* di **Luciano De Feo** . . . 5 —

*Le società industriali in Italia ieri ed oggi. Per l'organizzazione economica del dopo guerra,* di **Gino Prinzivalli** . 3 —

*La crisi del dopo guerra,* di **Arnaldo Agnelli** . . . 1 50

*Gli Stati belligeranti nella loro vita economica, finanziaria e militare, alla vigilia della guerra,* di **Gino Prinzivalli** . . . . . 2 25

*L'aspetto finanziario della guerra,* dell'on. **Ugo Ancona** 2 25

*La rieducazione professionale degli invalidi della guerra,* del prof. dott. **Luigi Ferrannini.** Con 40 inc. fuori testo . 3 50

---

*Dirigere commissioni e vaglia ai Fratelli Treves, in Milano.*